

## **O CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA PARA O SUCESSO EMPRESARIAL**

**Antonio Reske Filho<sup>1</sup>**

**Elizeu de Albuquerque Jacques<sup>2</sup>**

**Paulo David Marian<sup>3</sup>**

### **RESUMO**

A reordenação econômica, política, social e cultural ocorrida no mundo nos últimos anos, determinou uma nova postura dos empreendedores em relação aos seus ativos, pois, verifica-se que um grande número de empresas não sobrevive ao primeiro ano de existência. Entre uma série de motivos que levam a essa desastrosa situação, uma delas pode ser atribuída às deficiências em seus sistemas de controle interno. Os problemas de controle interno encontram-se, na empresa moderna, em todos os seus segmentos: compras, vendas, contas a pagar, contas a receber, estoques, etc. O exercício de um adequado controle sobre cada uma dessas áreas assume fundamental importância para que se atinjam os resultados mais favoráveis com menores desperdícios. O presente artigo tem como objetivo demonstrar o papel fundamental do controle interno no exercício das atividades da empresa, pois não se limita à área contábil e financeira, mas engloba os planos da organização e todos os métodos usados para proteger seus ativos, além de verificar a exatidão e fidedignidade de suas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, e promover a eficiência e eficácia operacional, bem como estimular a observância de normas e diretrizes da administração.

---

<sup>1</sup> Mestre em Administração, Especialista em Metodologia da Pesquisa, Contador e Professor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM /RS) ([reske@ccsh.ufsm.br](mailto:reske@ccsh.ufsm.br))

<sup>2</sup> Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM). ([elizeu@veisa.com.br](mailto:elizeu@veisa.com.br))

<sup>3</sup> Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) ([paulomarian@yahoo.com.br](mailto:paulomarian@yahoo.com.br))

**Palavras-chave:** controle interno; informação; eficiência.

## **ABSTRACT**

The economical, political, social and cultural reordination occurred in the world, during last years, has determined a new posture from enterprisers in respect to theirs assets, since it is found that a great number of enterprises does not survive to the first year of existence. Among a series of causes that take to that unfortunate situation, one of them can be assigned to the deficiencies in their systems of internal control. The problems of internal control are found, in modern enterprises, throughout their segments: purchases, sales, charge accounts, active debts, stocks in hand, etc. The exercise of an adequate control over every one of these areas assumes fundamental importance in order to be reached the most favourable results with the least wastes. The article in question has as purpose to demonstrate the fundamental role of internal control within the exercise of the enterprise activities, as it is not limited to the accounting and financial area, but it conglomerates the plans of the organization and all the methods used to protect their assets, besides to verify the accuracy and trustworthness of their accounting, financial, executive and operational information, and to promote the operational efficiency and efficacy, such as to stimulate observance of rules and directresses of the manegement.

**Key Words:** internal control; information; efficiency.

## **INTRODUÇÃO**

É impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de suas operações e informações propostas. Por analogia, toda empresa possui controles internos. A diferença básica é que estes podem ser adequados ou não ao exercício de suas atividades.

Um controle interno adequado é aquele estruturado pela administração e que possa propiciar uma razoável margem de garantia de que os objetivos e metas serão atingidos de maneira eficaz, eficiente e com a necessária economicidade.

Razoável margem de garantia pode ser entendido como medidas de efetividade e a custos razoáveis, estabelecidas para evitar desvios ou restringi-los a um nível tolerável.

Isso significa que erros e procedimentos ilegais ou fraudulentos serão evitados e, na sua ocorrência, serão detectados e corrigidos dentro de curto prazo, pelos funcionários, como parte de suas funções habituais.

Medidas de efetividade e de custos razoáveis são a decorrência do conceito de comparar o valor do risco ou da perda potencial contra o custo do controle respectivo.

Controles eficientes permitem cumprir os objetivos de maneira correta e tempestiva com a mínima utilização de recursos.

## **CONCEITO DE CONTROLE INTERNO**

O controle interno não é, necessariamente, um complexo sistema de rotinas e procedimentos burocráticos. A arte e a sensibilidade do administrador residem exatamente na capacidade de implantar sistemas de controle que apresentem uma relação custo-benefício favorável e suportável pela empresa. Portanto, para que o controle seja bem sucedido é preciso, *a priori*, um bom sistema de informação a fim de identificar o que realmente deve ser realizado na entidade e qual a melhor decisão a ser tomada.

O AICPA, American Institute of Certified Public Accountants<sup>4</sup>, por meio do Relatório Especial da Comissão de Procedimentos de Auditoria, define:

“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 a fidedignidade de seus dados contábeis,

---

<sup>4</sup> Citado por ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. São Paulo, ed. Atlas, 2000, p.110.

promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração”.

Dentro de uma organização, é necessário que se façam e se cumpram normas e procedimentos para tornar a administração mais versátil. Estimulando estes, far-se-á com que seus empregados tornem-se mais responsáveis, evitando e desestimulando os mesmos de tornarem-se desonestos ou negligentes.

Segundo os autores Boynton,W.C.; Johnson,R.N.; Kell,W.G., (2002, p. 113) temos a seguinte definição:

“Controles Internos: são um processo operado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias:

- confiabilidade de informações financeiras;
- obediência (*compliance*) às leis e regulamentos aplicáveis;
- eficácia e eficiência de operações”.

Diante desses conceitos, pode-se afirmar que o controle interno envolve todas as atividades e rotinas, de natureza contábil e administrativa, com o intuito de organizar a empresa de tal forma que seus colaboradores compreendam, respeitem e façam cumprir as políticas traçadas pela administração; os ativos tenham sua integridade protegida; e por fim que, todas as operações da empresa sejam adequadamente registradas nos registros contábeis e fidedignamente retratadas pelas demonstrações financeiras.

## **PRINCÍPIOS DO CONTROLE INTERNO**

Os princípios e fundamentos do controle interno não são uniformes para todas as empresas. Cada empresa deverá estabelecê-los dentro de sua realidade e estrutura. É responsabilidade da administração, o estabelecimento e a manutenção do sistema de controle interno adequado as atividades desenvolvidas pela empresa.

Para Sá (1993, p. 112), são considerados princípios fundamentais:

“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 sistemas 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.”

## **OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO**

O sistema de controle interno de uma empresa é a combinação de políticas, procedimentos, sistemas operacionais, de informação e outros instrumentos mantidos pela administração.

Para Attie (2000, p.114):

“Um sistema de controle interno bem desenvolvido pode incluir o controle orçamentário, custos-padrão, relatórios operacionais periódicos, análises estatísticas, programas de treinamento de pessoal e, inclusive, auditoria interna. Pode também, por conveniência, abranger atividades em outros campos, como, por exemplo, estudo de tempos e movimentos, e controle de qualidade.”

No momento em que se desenvolve um sistema de controle interno, as empresas devem objetivar que este apresente as características a seguir relacionadas:

Confiabilidade – propiciar a obtenção de informações corretas para executar suas operações. As informações estão diretamente ligadas às decisões que a administração deseja tomar;

Tempestividade – as informações devem ser atuais e exatas, pois são imprescindíveis no momento da tomada de decisões;

Salvaguarda de ativos – os ativos de uma organização representam a aplicação de seus recursos, dessa forma, compreende-se que devem ser

protegidos de qualquer ato que venha prejudicá-los. Compreende-se ativos, como físicos (estoques, imobilizado), e não físicos (contas e receber, direitos);

Otimização no uso de recursos – tanto quanto possível, deve-se a duplicação de esforços na execução das atividades e desencorajar o uso ineficiente dos recursos da empresa;

Prevenção e detecção de roubos e fraudes – não é aceitável na atividade empresarial, tampouco em outras atividades, a ocorrência de roubos, fraudes e outras ações de natureza escusa.

## **CONTROLE INTERNO E SISTEMAS DE PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS**

A atual conjuntura estabelecida no transcorrer dos negócios, a descentralização, o volume e a necessidade de rapidez para efeitos de controles das empresas, acabou por tornar imprescindível a modernização das rotinas internas; o que resultou na transferência de uma série de práticas e rotinas manuais para sistemas computadorizados, desaparecendo uma multiplicidade de dados físicos.

Dependendo da estrutura da empresa, os sistemas de informações têm uma importância primordial para que os fatos ocorridos durante aquele exercício possam ser analisados e testados com eficiência dentro da empresa. Principalmente empresas de porte maior necessitam de sistemas de informações mais desenvolvidos, como diz Crepaldi (2002), a direção executiva não pode estar presente para observar todas as operações nem se inteirar de todas as decisões tomadas nos diferentes níveis da organização, considerando os sistemas de informações como sendo os “olhos e ouvidos” da administração.

Catelli (2001, p. 260) diz que “um modelo de informação pode ser entendido como uma representação abstrata de como devem ser concebidas as informações, orientando a estruturação do sistema de informações de empresa”. “Informação é um recurso da empresa que permite a integração, a comunicação e a dinâmica de seus subsistemas”, ele completa.

É necessário que a empresa constitua sistemas que lhe garantam conhecer os atos e eventos já ocorridos em cada um dos seus setores. Realizados estes atos, os mesmos devem ser escriturados e levado o resultado dos seus efeitos, em tempo hábil, para o conhecimento dos seus administradores.

## **AUDITORIA**

Com a valorização do controle interno, cada vez mais fica patente a necessidade de uma unidade que assuma a sua coordenação e avaliação, como um serviço de apoio à administração. O papel principal da auditoria não está em assumir o exercício do controle, mas, a partir dos exames efetuados, recomendar medidas voltadas a aprimorar o sistema de controle interno da organização.

A retração no sistema de controles internos das empresas, notadamente no que diz respeito à delimitação de responsabilidades e segregação de funções, aumentou a possibilidade de fraudes e o risco de auditoria.

Os autores argentinos Seoane, Raul e Catella, *apud* Sá (1993, p. 21), assim escrevem a conceituação de auditoria:

“A auditoria propriamente dita consiste na revisão sistemática dos registros contábeis de uma empresa ou organismo econômico de qualquer tipo, envolvendo:

1. A verificação da exatidão das operações.
2. O exame dos comprovantes para estabelecer sua autenticidade e devida autorização.
3. A exatidão do diário e da classificação de contas, determinando-se se cada conceito foi imputado devidamente à rubrica ou conta a que corresponde.
4. A manutenção de princípios sãos e científicos.
5. O ajuste permanente da organização do trabalho, a fim de que ele tenha desenvolvimento regular, sem atrasos e com a devida proteção e controle interno.

Em sua essência, a auditoria ou inspeção de contabilidade tende a prevenir as fraudes ou erros dos subalternos; o comerciante que a impõe em sua casa quer, com isso, controlar todo o seu pessoal, desde o gerente até o estafeta; as grandes empresas estrangeiras que utilizam auditores para fiscalizar suas filiais em nosso País têm por aspiração colocar um freio às possibilidades de irregularidades de administradores delegados”.

A atividade de auditoria vem sendo desenvolvida basicamente sob os seguintes enfoques:

- Auditoria fiscalizadora;
- Auditoria contábil;
- Auditoria operacional e
- Auditoria de gestão.

Como fiscalização, a auditoria visa, basicamente, aferir a observância às normas legais e regulamentares, podendo ser exercida a nível interno, mas principalmente, pelos órgãos de fiscalização governamental e de controle externo;

Sob o enfoque contábil, a auditoria tem por finalidade principal a validação dos demonstrativos contábeis, sendo exercida por profissionais ou empresas de auditoria independente devidamente habilitados para emitir parecer sobre tais demonstrativos.

A auditoria operacional enfatiza o exame das operações da organização, partindo de um levantamento dos procedimentos adotados e da avaliação dos controles existentes. Assim, a entidade é visualizada como um grande sistema e dividida, para fins de planejamento e organização da auditoria, em subsistemas ou módulos, definindo-se para cada módulo objetivos e exames específicos, como decorrência da prévia avaliação dos controles internos.

Dentro deste enfoque situa-se um segmento cada vez mais significativo, que é a auditoria em informática, contemplando a otimização das atividades do auditor mediante a informatização de seu trabalho e, principalmente, a validação dos sistemas computadorizados e a avaliação dos riscos relacionados com as atividades de processamento de dados da organização.

Já a auditoria de gestão, de uma forma ainda incipiente, segue a mesma linha de raciocínio da auditoria operacional, porém, buscando identificar os



aspectos mais relevantes que possam medir o desempenho da administração, normalmente com a fixação de indicadores e de outros instrumentos afins.

Com o avanço da qualidade da tecnologia de informática e das comunicações introduzidas nos negócios das organizações, as pessoas jurídicas de auditoria do século XXI, para melhor funcionamento, cada vez mais devem procurar inovação e aperfeiçoamento.

## **LIMITAÇÕES DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO**

No cenário atual, de forte concorrência, o sistema de controle interno é necessário e de fundamental importância para o sucesso das organizações, no entanto apresenta limitações e está sujeito a distorções e falhas decorrentes do mau entendimento das instruções ou informações.

Quando se fala que a empresa mantém um bom controle interno, não quer dizer que a mesma esteja isenta de fraudes, na IBRACON, (1988, p. 324), são citadas as seguintes limitações:

- a) A exigência usualmente imposta pela administração de que um controle seja eficiente em relação a seu custo, ou seja, que o custo de um procedimento de controle não seja desproporcional em relação à perda potencial, resultante de fraude ou de erro.
- b) O fato de que a maior parte dos controles tende a ser direcionada para cobrir transações conhecidas e rotineiras e não as eventuais (transações fora do comum).
- c) O potencial de erro humano por desleixo, distração, falha de julgamento ou má interpretação de instruções.
- d) A possibilidade de se escapar a controles por meio de conluio, seja com terceiros ou com membros da organização.
- e) A possibilidade de que um funcionário responsável por determinado controle possa abusar de sua responsabilidade (exemplo: um membro da administração poderia passar por cima de determinado controle).

f) A possibilidade de que os procedimentos poderão tornar-se inadequados em vista de mudanças nas condições, bem como a observância dos procedimentos poderá deteriorar-se.”

Segundo Crepaldi (2002) na aplicação dos procedimentos de controle interno, podem ocorrer falhas ou distorções resultantes de entendimento precário das instruções, erros de juízo, descuidos ou outros fatores humanos.

## **AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO**

Para avaliar o sistema de controle interno, é necessário que se conheça o funcionamento do sistema, os princípios e procedimentos adotados e a rotina operacional da empresa.

Segundo Almeida (1996, p. 60), 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 natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria;
- emitir relatório-comentário dando sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno da empresa.”

Nota-se que muitas vezes o sistema de controle interno adotado não cumpre sua finalidade devido à intenção de economia de recursos ou a uma implantação incompleta e sem acompanhamento, vindo com isso a se tornar ineficaz.

## **CONCLUSÃO**

O artigo demonstra a importância do sistema de controle interno e seus procedimentos no exercício das atividades da empresa. Este sistema deve ser

adaptado de acordo com as características e necessidades da entidade sendo compatível com sua estrutura financeira, para facilitar o gerenciamento de suas atividades, proporcionar maior eficiência operacional e otimização de resultados.

Para tal é necessário que existam políticas administrativas claramente definidas e que estas sejam cumpridas, assim como, que os sistemas de informações, traduzidos em informações contábeis, operacionais e gerenciais sejam eficientes e confiáveis, sendo estes aspectos igualmente objeto do controle interno.

O processo de controle interno deve, preferencialmente, ter caráter preventivo, ser exercido permanentemente e estar voltado para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos, como instrumento fundamental para a gestão.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BOYNTON, W.C.; JOHNSON, R.N.; KELL W.G. **Auditoria**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CATELLI, Armando. **Controladoria - uma abordagem da gestão econômica**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IBRACON. **Princípios Contábeis, Normas e Procedimentos de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 1988.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 1993.