

IMPLANTAÇÃO DE UMA ESTRUTURA DE CONTROLES INTERNOS

*Francisco José de Araújo
Mestre em Ciências Contábeis
Prof. Dr. da Faculdade Somley e
Auditor Interno da Petrobrás Distribuidora S.A.*

RESUMO

Esta matéria discute a estruturação dos controles internos de uma empresa. Aborda a metodologia de implantação, bem como os elementos essenciais que devem compor uma estrutura de controle.

1 ABORDAGEM PRELIMINAR

Em épocas longínquas, pouca importância se dava à questão dos controles internos. Mas, com a evolução dos tempos e o crescimento tecnológico, as empresas se desenvolveram, de modo que os controles internos passaram a ter importância vital na consecução dos objetivos empresariais.

A implantação de uma estrutura de controle, destinada a salvaguardar o patrimônio de uma empresa e assegurar o acompanhamento adequado dos resultados dos negócios, tornou-se indispensável. Isto porque a ausência de controles, na condução das atividades, inibe o atingimento dos objetivos empresariais pretendidos.

Esta pesquisa aborda os principais aspectos ligados à estruturação dos controles internos de uma empresa.

2 ORIGEM, CONCEITO E EVOLUÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

Sabe-se que a origem dos controles internos está relacionada às necessidades crescentes, por parte da administração da empresa e público em geral, de informações sobre a *performance* empresarial.

A literatura registra que a primeira definição de controles internos surgiu em 1949. Essa definição, emitida pelo AICPA - "American Institute of Certified Public Accountants" (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados) -, por meio do SAS nº 1 "Statements on Auditing Standards" (Exposição de Padrões de Auditoria), é a mais respeitada e difundida até hoje. O AICPA, assim definiu o controle interno:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa, para salvaguardar seu patrimônio, conferir exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a obediência às diretrizes traçadas pela administração da companhia.

A definição mencionada é bem mais abrangente do que o significado, às vezes, imputado ao termo. Na realidade, reconhece-se que um sistema de controles internos se estende além de assuntos contábeis e finanças.

2.1 Controles Internos Contábeis e Administrativos

Em 1958, o AICPA, através do SAS nº 29, subdividiu o sistema de controles internos em contábeis e administrativos, definindo cada um como segue:

Os controles internos contábeis compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente, com a proteção do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis. Esses controles incluem o sistema de autorização e aprovação, segregação de funções de registro e elaboração de relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou à custódia de ativos e controles físicos destes, bem como de auditoria interna.

Já os controles internos administrativos

compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos vinculados, principalmente, à eficiência operacional e à obediência às diretrizes administrativas que, normalmente, se relacionam indiretamente com os registros contábeis.

Vale acrescentar que estes controles incluem relatórios de desempenho, estudos de tempo e movimento, programas de treinamento, análises estatísticas, controle de qualidade, entre outros.

3 IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES INTERNOS

A estrutura de controles internos é vigamestra em que a administração se apóia para medir o alcance dos objetivos fixados pela organização. É fonte muniadora de informações necessárias ao processo decisório.

Para realçar o grau de importância dos controles internos, destacam-se os resultados de uma pesquisa realizada nos Estados Unidos. Essa pesquisa, elaborada pela Dun & Bradstreet, objetivou identificar as causas dos fracassos empresariais naquele país (EUA). As conclusões obtidas revelaram que um dos principais motivos dos fracassos empresariais foi a ausência de políticas e procedimentos de controles internos nas empresas falidas.

Estudos semelhantes ao da Bradstreet, desenvolvidos pelo corpo docente da University of Pittsburgh, compararam empresas bem-sucedidas e empresas mal sucedidas, em segmentos similares. Nesses estudos, as organizações bem-sucedidas alcançaram alta pontuação por suas contabilidades e informações de padrões de desempenho e custos, enquanto que as empresas falidas obtiveram as piores classificações.

Diante disso, conclui-se que os controles internos são imprescindíveis à gestão dos negócios da empresa.

4 OBJETIVOS DE CONTROLES INTERNOS

Os objetivos primordiais do controle interno são os seguintes:

- *proteger os ativos da empresa;*
- *obter a informação adequada;*
- *promover a eficiência operacional da organização; e*
- *estimular a obediência e o respeito às políticas da administração*

4.1 Proteção dos Ativos

Existem três interpretações atribuídas ao

conceito de proteção de ativos de uma entidade. A primeira, e mais abrangente, entende que os ativos devem ser resguardados de qualquer situação indesejável. Neste caso, compreende-se que a proteção dos ativos atuais e futuros se constitui numa das funções principais da administração da companhia.

A segunda interpretação do conceito de proteção de ativos, menos abrangente, leva em consideração que ele refere-se apenas à proteção contra erros involuntários (não intencionais) ou irregularidades intencionais. Citam-se exemplos tais como: erros provenientes de cálculos incorretos, contabilização inadequada, realização de procedimentos indevidos ou sua omissão.

Por último, a mais restrita das interpretações do conceito de proteção entende que os ativos devem ser protegidos tão-somente contra erros intencionais.

4.2 Obtenção de Informação Adequada

À luz da percepção do AICPA, admitem-se duas interpretações para o conceito de obtenção de informações adequadas.

A primeira preconiza que as informações contábeis devem ser adequadas tanto para o usuário interno quanto para o externo.

A segunda interpretação restringe-se ao fato de que as informações contábeis devem ser adequadas apenas para os usuários externos à empresa e, em conseqüência, esse requisito deverá ser cumprido rigorosamente.

Há quem afirme que o AICPA se inclina pela segunda interpretação, priorizando, dessa forma, o usuário externo às demonstrações contábeis. Por outro lado, alguns autores discordam desse posicionamento por entenderem que as informações contábeis são de suma importância para o processo decisório, assim como para a consecução dos objetivos organizacionais. Com base nesta interpretação, argumentam que tanto as informações internas quanto as externas devem ser adequadas.

4.3 Promoção da Eficiência Operacional

O propósito do estímulo à eficiência operacional consiste em prover os meios necessários à execução das tarefas, para obter desempenho satisfatório da sistemática operacional da companhia.

A eficiência operacional implica no estabelecimento de padrões e métodos adequados que possam permitir a todos os departamentos da empresa desenvolverem suas funções de forma racional, harmônica e integrada aos objetivos globais da organização.

Diversos meios podem prover suporte à promoção da eficiência operacional. Exemplos: seleção de pessoal qualificado, treinamento, plano de carreira, relatórios de desempenho, custo-padrão, normas e manuais, relatório de horas trabalhadas, instruções formais e tantos outros que a administração poderá utilizar para incrementar e estimular o desenvolvimento eficiente das operações.

4.4 Estímulo e Obediência às Políticas da Administração

O objetivo do estímulo à obediência das políticas existentes é assegurar que os propósitos da administração, estabelecidos por meio de suas políticas e procedimentos, sejam adequadamente seguidos pelo pessoal. As pessoas e todos os segmentos da organização precisam funcionar harmonicamente, possibilitando que a estrutura da empresa seja direcionada para o mesmo fim.

O processo de aderência às políticas administrativas constitui-se muito mais em um fator psicológico do que num fator objetivo, onde as pessoas são convencidas a aceitar as diretrizes firmadas pela administração.

Relata-se, no entanto, que os principais meios, que visam dar suporte à observância das políticas administrativas, são os seguintes:

- a) *supervisão*;
- b) *sistema de revisão e aprovação*; e
- c) *auditoria interna*.

5 DESENHO DA ESTRUTURA DE CONTROLE

A estrutura de controles internos varia de empresa para empresa, em razão das características do segmento econômico de cada uma. Sendo assim, inexistente um modelo preconcebido que possa ser adotado pela companhia. Conseqüentemente, cada empresa deve desenhar sua estrutura de controle em consonância às necessidades específicas de sua administração.

Ao se planejar uma estrutura de controle de uma empresa, deve-se contemplar os seguintes elementos:

- a) Contexto de Controle → refere-se ao efeito conjunto das políticas e dos procedimentos específicos de controle;
- b) Sistema Contábil → inclui os métodos adotados para identificar, classificar, registrar, compilar, analisar, resumir e reportar as operações da empresa, para manter controle sobre os ativos e passivos; e
- c) Procedimentos de Controle → compreendem as diretrizes estabelecidas pela administração para assegurar que os objetivos organizacionais sejam alcançados.

Para que as informações, produzidas pelos controles implantados, se tornem úteis à tomada de decisão, é recomendável que a estrutura de controle seja desenhada de maneira que:

- a) *leve em conta o ambiente competitivo;*
- b) *apresente informações financeiras e não financeiras;*
- c) *seja orientada a longo prazo, para facilitar as decisões estratégicas e seu controle "a posteriori"; e*
- d) *reduza a burocracia e estimule a flexibilidade.*

Cumpra salientar que a sofisticação do sistema de controles internos condiciona-se à estrutura organizacional e ao tamanho da empresa, natureza dos negócios, complexidade das operações, métodos utilizados para

processar e reportar os dados, requisitos legais aplicáveis, etc. Salienta-se, ainda, que, ao se projetar uma estrutura de controle, a relação custo/benefício não poderá ser ignorada.

6 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTROLES INTERNOS

Como já foi dito, a natureza da estrutura de controles varia de uma empresa para outra, devido às particularidades do segmento econômico de cada uma. Isto, porém, não invalida o reconhecimento da existência de princípios fundamentais que devem estar presentes em qualquer estrutura de controle eficiente.

Esses princípios fundamentais de controle interno são os seguintes:

- a) *fixação de responsabilidades;*
- b) *segregação de funções;*
- c) *ciclo de uma transação;*
- d) *pessoal envolvido com funções de controle deve ser criteriosamente selecionado;*
- e) *rodízio de pessoal;*
- f) *as tarefas devem estar previstas no manual de organização;*
- g) *os responsáveis pela custódia de numerários e outros ativos devem ter seguro-fidelidade; e*
- h) *adoção de processamento eletrônico.*

7 CATEGORIAS (TIPOS) DE CONTROLES

Os controles internos podem ser classificados em gerenciais e operacionais. Os gerenciais objetivam assegurar que os recursos organizacionais sejam utilizados de forma eficiente. São dispositivos que permitem à administração da empresa detectar erros e omissões, redirecionar as atividades e, simultaneamente, promover os ajustes necessários. Ademais, orientam, especialmente, as decisões do escalão superior da empresa.

O sistema de controles gerenciais é parte integrante da estrutura de controle e deve

ser planejado de acordo com as necessidades específicas dos gestores da organização. Normalmente, os controles gerenciais, relevantes para as decisões da alta direção da empresa, compreendem os seguintes:

- a) *controles orçamentários e de relatórios financeiros;*
- b) *auditoria interna; e*
- c) *demonstrações contábeis.*

Os controles operacionais, por seu turno, referem-se ao processo de assegurar que tarefas específicas sejam executadas com eficiência. Focalizam trabalhos e transações individuais, operam em tempo real e estão ligados às operações do dia-a-dia da empresa.

Cabe a ênfase de que a segurança das decisões relaciona-se, intimamente, com a qualidade das informações geradas por esses controles (gerenciais e operacionais). Quanto mais confiável for a estrutura de controle implantada, mais seguras serão as decisões tomadas, quer sejam a nível operacional, gerencial ou estratégico.

8 PRINCIPAIS CONTROLES INTERNOS

No planejamento da estrutura de controles internos, deve-se considerar aqueles indispensáveis para registrar e acompanhar o resultado dos negócios da empresa, sempre levando em conta a relação custo/benefício.

Como se sabe, por não haver uma estrutura de controle preconcebida e adaptável à sua realidade, cada empresa deve planejar seus controles de acordo com a complexidade organizacional, natureza e volume de suas operações, etc. Não obstante, uma estrutura de controle, normalmente, contempla os seguintes controles:

- a) *controles internos na tesouraria (caixa/bancos);*
- b) *controles internos nas compras e contas a pagar;*
- c) *controles internos nas vendas e contas a receber;*
- d) *controles internos na área de pessoal e folha de pagamento;*
- e) *controles internos na produção;*

- f) *controles internos nos estoques;*
- g) *controles internos nas atividades administrativas, etc.*

10 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta exposição mostrou os principais elementos integrantes de uma estrutura de controle, bem como as observações necessárias para sua implantação numa empresa.

Por fim, controles internos, à medida em que desempenham função da maior relevância no mundo dos negócios, são necessidades que se impõem àqueles que primam pela eficácia organizacional.

BIBLIOGRAFIA

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. *Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit*. Statement on Auditing Standards (SAS) nº 55, 1990.

ARAÚJO, Francisco José de. Panorâmica do relacionamento entre a auditoria externa e a interna. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 110, p.53, mar./abr., 1998.

ARDITO, Aldo, TODARO, Vicente Bruno. *Controle Interno: conceitos fundamentais a serem entendidos e aplicados*. XI Convenção dos Contabilistas do Estado de São Paulo. Santos, 1989.

ATTIE, William. *Auditoria interna*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1992.

_____. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

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

CARDOZO, Julio Sérgio de Souza. Auditoria das Disponibilidades. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 110, p.12, maio/jun., 1998.

CARNEIRO, José Eugênio. Controle interno: uma opinião. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 35, p.34, out./dez. 1980.

CASTRO, Jair Brelaz de. A auditoria interna e sua importância como controle administrativo. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 31, p.38, out./dez. 1979.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Curso básico de auditoria, normas e procedimentos*. São Paulo: Atlas, 1996.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Controles Internos nas Empresas*. São Paulo: Atlas, 1998.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Controles Internos e Alguns Aspectos de Auditoria*. São Paulo: Atlas, 2000.

DELACIO, Agenor. Auditoria interna: um instrumento de gerência. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 38, p.18, jul./set. 1981.

FRANZOLIM, Mário. Normas de controle: institucionalizando o controle interno, fundamental para a salvaguarda do patrimônio, dos interesses e da imagem da empresa. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 37, p.4, abr./jun. 1981.

SÁ, A. Lopes de. *Curso de auditoria*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1993.