

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM CONTABILIDADE E  
CONTROLADORIA**

CLARICE PERES DOS SANTOS

CONTROLE INTERNO EM UM AMBIENTE CONTÁBIL: UMA ANÁLISE DOS  
ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE NA CIDADE DE PARACATU

BELO HORIZONTE

2012

CLARICE PERES DOS SANTOS

CONTROLE INTERNO EM UM AMBIENTE CONTÁBIL: UMA ANÁLISE DOS  
ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE NA CIDADE DE PARACATU

Monografia de conclusão do curso de  
Pós - graduação encaminhada ao  
CEPCON como requisito para obtenção  
do título de especialista em Auditoria  
Externa.

Área de Concentração: Controle Interno

Orientador: Professor Carlos Maurício  
Vieira

BELO HORIZONTE

2012

À minha mãe, meu pai e meu irmão. Amo vocês!

*"A mente que se abre a uma nova ideia, jamais voltará ao seu tamanho original."  
(Albert Einstein)*

## RESUMO

O presente trabalho avalia os controles internos das organizações contábeis na cidade de Paracatu, Estado de Minas Gerais. O objetivo é verificar, através de questionários, baseando-se nos principais aspectos e funções que exige um ambiente contábil, o nível de controle interno aplicado nos escritórios de contabilidade alvo da pesquisa. O trabalho identifica que parte significativa das organizações pesquisadas não possui preocupação com a segurança dos seus dados, de forma periódica, além de não deixar claramente definidas as atribuições de seus funcionários em 40% da amostra. Além disso, o acompanhamento dessas funções em alguns casos não é realizado, o que demonstra um grau de confiança arriscado nos funcionários pelos proprietários. Foi observado também que na grande maioria da amostra selecionada falta profissionais mais especializados na área, o que justifica falta de conhecimento gerencial capaz de auxiliar os profissionais em manter controle efetivo dos trabalhos.

Palavras-chave: Controles internos, Escritórios de contabilidade.

## **ABSTRACT**

This study aimed to assess the internal controls of accounting organizations in the city of Paracatu. Thus, the objective was to verify through questionnaires designed based on the key features and functions that requires accounting environment, the level of internal control applied in accounting firms target search. The research identified that a significant proportion of organizations surveyed do not have a worry in the security of your data on a regular basis, and not let clearly defined the duties of its employees by 40% of the sample. In addition, monitoring of these functions in some cases is not performed, demonstrating a degree of trust in employees by the owners risky. It was also observed that in most of the selected sample lack more specialized professionals in the area, which may explain the lack of managerial knowledge can assist practitioners in maintaining a more effective control of their work.

Keywords: internal control, accounting offices

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Quantidade de clientes.....	28
Gráfico 2 – Tempo de mercado.....	28
Gráfico 3 – Quantidade de técnicos.....	28
Gráfico 4 – Quantidade de graduados.....	29
Gráfico 5 – Funcionários em nível de especialização.....	29
Gráfico 6 – Quadro de funcionários.....	30
Gráfico 7 – Nível de rotatividade.....	30
Gráfico 8 – Levantamento dos demonstrativos contábeis.....	30
Gráfico 9 – Escrituração das empresas.....	31
Gráfico 10 – Escrituração das empresas .....	31
Gráfico 11 – Cópia de segurança do sistema.....	31
Gráfico 12 – Segregação de funções.....	32
Gráfico 13 – Responsabilidade por setor.....	32
Gráfico 14 – Conciliação de registros.....	32
Gráfico 15 – Procedimento de recálculo.....	32
Gráfico 16 – Organização de documentos .....	33
Gráfico 17 – Controle de entrada e saída de documentos.....	33
Gráfico 18 – Controle sobre as funções.....	33

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	8
1.1. Contextualização.....	8
1.2. Problema de pesquisa.....	8
1.3. Objetivos de pesquisa.....	9
1.3.1. Objetivo Geral.....	9
1.3.1. Objetivos específicos.....	9
1.4. Justificativa.....	10
1.5 Objeto de estudo.....	11
1.6. Estrutura da pesquisa.....	11
2. REVISÃO DE LITERATURA.....	11
2.1. Conceito de Controle Interno.....	11
2.2. Características do Controle Interno.....	14
2.3. Objetivos do Controle Interno.....	14
2.3.1. Salvaguarda dos interesses da empresa.....	16
2.3.2. Precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais.....	17
2.3.3. Estimulo a eficiência operacional.....	18
2.3.4. Aderência às políticas externas.....	19
2.4. Princípios de controle interno.....	19
2.5. Responsabilidade do controle interno.....	21
2.5.1. Registro.....	22
2.6. Controle Contábil.....	24
3.ABORDAGEM METODOLÓGICA.....	26
3.1. Caracterização da pesquisa.....	26
3.2. Amostragem.....	27
4.ANÁLISE DOS DADOS.....	28
4.1. Perfil.....	28
4.2. Controle.....	31
5.CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	34
6.REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	36

## **1. INTRODUÇÃO**

### **1.1. Contextualização**

A contabilidade como ferramenta de informação para todos os usuários de uma forma geral, possui um papel de fundamental importância no processo de tomada de decisões dos gestores das empresas. Dessa forma, a responsabilidade dos escritórios de contabilidade em gerar informações fidedignas e confiáveis para esse tipo de usuário é cada vez maior, uma vez que eles dependem dessas informações para superar suas dificuldades e atingir suas metas.

Além disso, o fato dos escritórios lidarem com vários perfis de clientes, além de fatores externos como as alterações contínuas da legislação e o surgimento de novas tecnologias, tem forçado essas organizações a adequarem os seus funcionários a essa nova realidade e atualizar periodicamente seus sistemas de informação, o que acaba exigindo que os escritórios de contabilidade observem e controlem suas atividades de maneira mais eficiente desde a escrituração dos dados até a geração dos seus relatórios.

E é nesse contexto que surge a necessidade de ter um controle efetivo sobre todo o processo de geração de dados a fim de que demonstrem a realidade dos fatos das empresas sob todos os aspectos e assim evitar erros que comprometam de alguma forma os relatórios gerados pelos profissionais da área contábil.

### **1.2. Problema de pesquisa**

O foco da nossa pesquisa nos remete à reflexão de que os controles internos no ambiente do escritório de contabilidade necessita de aprimoramento, portanto cabe nos questionar: Qual o nível dos controles internos utilizados em escritórios de contabilidade?

### **1.3. Objetivos de pesquisa**

#### **1.3.1. Objetivo geral**

Identificar o nível dos controles internos utilizados em escritórios de contabilidade do município de Paracatu, Estado de Minas Gerais, através da análise de suas práticas atuais observadas na coleta de dados.

#### **1.3.2. Objetivos específicos**

Os objetivos específicos passam por diversos caminhos a serem estudados no ambiente de controle interno das estruturas, conforme especificamos:

1. Identificar se os contadores conhecem os principais conceitos relacionados com as práticas de controles internos;
2. Identificar se os escritórios com maior número de clientes possuem mais controles internos;
3. Identificar se os escritórios com maior número de empregados e/ou sócios possuem mais controles internos.

#### 1.4. Justificativa

Criar um ambiente confiável e seguro para os seus clientes, tem sido um desafio cada vez maior para os gestores das empresas. E é nesse cenário que surge a necessidade da administração em acompanhar suas rotinas de uma forma geral e assim controlar as funções e atividades inerentes ao funcionamento da organização.

O controle interno surge como principal ferramenta da administração para gerenciamento dos processos, introduzir melhorias e identificar falhas, a fim de obter os melhores resultados no que diz respeito ao desempenho da entidade, e assim promovendo as mudanças necessárias em tempo hábil.

Araújo, Arruda e Barretto (2008) ressaltam que, para a administração alcançar os resultados pretendidos, é de fundamental importância a implantação de controles internos adequados, aqui entendidos como sendo o conjunto de procedimentos adequados para assegurar a proteção dos bens e valores, garantir a adequação e tempestividade das informações e promover a eficiência, eficácia e efetividade operacional.

No caso de uma prestadora de serviços, como os escritórios de contabilidade, a situação não é diferente, há a necessidade de acompanhar todo o processo para que as informações produzidas sejam confiáveis e, além disso, para que essas organizações possam oferecer serviços com qualidade e excelência se adequando aos diversos perfis de clientes e às mudanças constantes nesse ambiente dinâmico que é a contabilidade.

Assim sendo, esse trabalho visando os controles introduzidos pelas organizações contábeis, e a forma que elas acompanham todo o processo de geração de informação, levando em consideração os setores e funcionários envolvidos, as organizações podem orientar esses profissionais da área a adquirir uma ótica diferenciada dos seus trabalhos, podendo auxiliá-los a verificar os pontos críticos e se necessário, modificar os seus procedimentos de controle.

### **1.5. Objeto de estudo**

Com base nas considerações anteriores, o objeto deste estudo será os controles internos dos escritórios de contabilidade em questão.

### **1.6. Estrutura da Pesquisa**

Essa pesquisa foi estruturada em quatro capítulos. O primeiro se dedica aos aspectos introdutórios. O segundo busca destacar os principais objetivos dessa ferramenta, seguido pelas características dos controles internos. Logo após no quarto capítulo são dispostos os princípios pelos quais o controle interno é pautado e por fim as responsabilidades de tornar realidade os controles internos essenciais na organização.

## **2. REVISÃO DE LITERATURA**

### **2.1. Conceito de Controle Interno**

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA, afirma que:

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

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

(...) 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.

Na visão dos 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, observa-se que o controle interno envolve as atividades e rotinas mais significativas de uma organização, uma vez que compreende um plano de organização e um conjunto de métodos e medidas que tem como objetivo principal resguardar o patrimônio da entidade.

Assim sendo, o controle tem significado e relevância somente quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido, quer seja administrativo ou gerencial. Dessa forma, Attie (2009) lista vários fatores que necessitam ser clara e objetivamente expostos:

a) Plano de organização - é o modo pelo qual se organiza um sistema. A estrutura organizacional necessita corresponder a uma divisão de trabalho, adequada e balanceada, de forma que sejam estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade entre os vários níveis, pelas parcelas de trabalho exigidas para a consecução dos objetivos da empresa, e de maneira que sejam definidas, claramente, as responsabilidades e autoridades dos diversos níveis. Representa, em outras palavras, a definição de quem faz o que, e quem tem autoridade sobre quem na empresa.

b) Métodos e medidas - estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para se chegar a determinado fim, mesmo que não tenham sido preestabelecidos formalmente (normas, sistemas, manuais de serviço, rotinas, etc.). A empresa, como um todo, pode ser caracterizada como a conjunção de vários subsistemas. Cada um dos subsistemas, por sua vez, compõe-se de uma cadeia de procedimentos destinados a gerar e registrar informações finais. O planejamento de um sistema, além de resultar num sistema eficiente, prático, econômico e útil, deve levar em

conta a definição de procedimentos especificamente destinados a promover o controle sobre as operações e as atividades preferencialmente formalizadas através de manuais.

c) Proteção do patrimônio - compreende a forma pela qual são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da empresa (custódia, controle e contabilização de bens, alçadas, normas etc).

d) Exatidão e fidedignidade dos dados contábeis - correspondem à adequada precisão e observância aos elementos dispostos na contabilidade. A classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas, seguida da existência de um plano de contas que facilite o seu registro, preparação e contabilização de um manual descritivo do uso das contas conjugado à definição de procedimentos que possibilitem a análise, a conciliação e a solução tempestiva de quaisquer divergências são elementos significativos para a expressão da fiel escrituração contábil (Plano Geral de Contas, regras de contabilização, manuais de serviços, conciliação contábil dos diversos sistemas com a contabilidade, levantamentos das contas não escrituradas eletronicamente etc).

e) Eficiência operacional - compreende a ação ou força a ser posta em prática nas transações realizadas pela empresa. A definição de adequado plano de organização aliada aos métodos e procedimentos bem definidos, assim como a observação de normas salutar no cumprimento dos deveres e funções com a existência de pessoal qualificado, treinado para desenvolver suas atividades e adequadamente supervisionado por seus responsáveis, tendem assim implementar a desejada eficiência nas operações.

Finalmente, vamos colocar na análise dois componentes, que embora não apareçam claramente no conceito de Controle Interno, estão presentes em todos os fatores acima descritos:

f) Políticas administrativas compreendem o sistema de regras relativas à direção dos negócios e à prática dos princípios, normas e funções para a obtenção de determinado resultado. As políticas representam as guias de raciocínio, planejadas para a tomada de decisões em níveis inferiores e aplicáveis às situações repetitivas, de forma a canalizar as decisões para o objetivo, que afeta tanto o comportamento da organização (política estratégica) quanto às regras de trabalho (políticas operacionais).

Pela descrição dos fatores de controle anteriormente dispostos, observa-se a característica de interdependência entre todos os itens de forma acentuada. Esses

elementos, pela importância intrínseca de cada um, são de tal forma essenciais para um controle interno adequado, e que uma grave deficiência de qualquer deles comprometeria o funcionamento eficiente de todo o sistema.

## **2.2. Características do Controle Interno**

Os controles internos das entidades necessitam ter como características fatores que possibilitem, em momentos precisos, a introdução de medidas a viabilizar, e a realização do que foi planejado, organizado e dirigido, para o alcance dos objetivos almejados pela organização. Nesse sentido Silva (1980) cita como características:

- Maleabilidade – Possibilitar a introdução de mudanças decorrentes de alterações nos planos e nas ordens;
- Instantaneidade - Acusar o mais depressa possível as faltas e os erros verificados;
- Correção - Permitir a reparação das faltas e dos erros, evitando-se a sua repetição (Silva, 1980c, p.80).

Já Attie (2009) vai mais além e lista como principais características de um eficiente controle interno, os seguintes fatores:

- plano de organização que proporcione segregação de funções apropriada das responsabilidades funcionais;
- sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas;
- observação de práticas salutaras no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização; e
- pessoal com adequada qualificação técnica e profissional para a execução de suas atribuições.

## **2.3 Objetivos do controle interno**

Fayol (1981), define que o objetivo do controle é o de assinalar as faltas e os erros a fim de que se possa repará-los e evitar sua repetição. Ele afirma ainda 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 se refere 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 chegam 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.

Attie (2009) afirma ainda que, “o conceito, a interpretação e a importância do controle interno envolvem imensa gama de procedimentos e práticas que, em conjunto, possibilitam a consecução de determinado fim, ou seja, controlar.”

Em regra geral, o controle interno tem quatro objetivos básicos:

- 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.

### 2.3.1 Salvaguarda dos interesses da empresa

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, 2009, p.190).

Os principais meios que podem dar suporte necessário à salvaguarda dos interesses são os seguintes, conforme Attie (2009):

- 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 ideias;
- e. Carta de fiança: determina aos funcionários que em geral lidam com valores a responsabilidade pela custódia de bens e valores, protegendo a empresa e dissuadindo, psicologicamente, os funcionários em tentação.
- f. Manutenção de contas de controle: indica a exatidão dos saldos das contas detalhadas, geralmente controladas por outros funcionários.
- g. Seguro: compreende a manutenção de apólice de seguros, a valores adequados de reposição, dos bens valores e riscos a que está sujeita a empresa.
- h. 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;
- i. Diminuição de erros e desperdícios: indica a detecção de erros e desperdícios na fonte.
- j. Contagens físicas independentes: corresponde à realização de contagens físicas de bens e valores, de forma periódica, por intermédio de pessoa independente ao

custodiante, visando maximizar o controle físico e resguardar os interesses da empresa.

- k. Alçadas progressivas: compreende o estabelecimento de alçadas e preocupações de forma escalonada, configurando aos altos escalões as principais decisões e responsabilidades.

### **2.3.2 Precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais**

Esse objetivo diz respeito à geração de informações adequadas e oportunas, necessárias gerencialmente para administrar e compreender os eventos realizados na empresa. Attie (2009) destaca a necessidade da empresa em constituir, para si, sistemas que lhe garantam conhecer os atos e eventos em cada um dos seus segmentos.

Dessa forma, os principais meios que possibilitam dar o suporte necessário à precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais são os seguintes:

- 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.

### 2.3.3 Estímulo à eficiência operacional

O objetivo do estímulo à eficiência operacional determina prover os meios necessários à condução de tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme.

Attie (2009) define os principais meios que podem prover suporte ao estímulo à eficiência operacional, sendo eles:

- 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

### **2.3.4 Aderência às políticas existentes**

Esse objetivo tem por fim assegurar que os anseios da administração, definidos por suas políticas sejam adequadamente seguidos e obedecidos pelo pessoal.

Pensando nisso, Attie (2009) 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.

## **2.4 Princípios de controle interno**

Os sistemas de controle interno devem seguir um conjunto de princípios, que são verdadeiras medidas orientadoras, que devem ser adotadas pela empresa. O Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (CRC-SP) e o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBRACON) (2000) relatam que esses princípios de controle interno 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 ideias 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. Após 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;

## **2.5 Responsabilidade do controle interno**

Acerca da responsabilidade pelo controle interno da entidade, Attie (p.196, 2009) é enfático, “A administração é responsável pelo planejamento, instalação e supervisão de um sistema de controle interno adequado. Qualquer sistema, independentemente de sua solidez fundamental, pode deteriorar se não for periodicamente revisto”.

O mesmo autor define que o sistema de controle interno deve estar sujeito a contínua supervisão para determinar se:

- a. a política interna presente está sendo corretamente interpretada;

- b. as mudanças em condições operativas tornaram os procedimentos complicados, obsoletos ou inadequados; e
- c. quando surgem falhas no sistema, são tomadas prontamente medidas eficazes e corretivas.

Ainda conforme 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.”

### **2.5.1 Registro**

Basicamente, são três as formas utilizadas para o registro dos procedimentos de controle interno, ou seja: a descritiva, a de utilização de fluxograma e a de questionários.

Attie (2009) descreve cada método como pode se observar a seguir:

#### **Método descritivo**

Esse método consiste na descrição detalhada das características do sistema que se está conhecendo, considerando explicações referentes às funções, aos procedimentos, registros, impressos, arquivos, empregados e departamentos envolvidos no sistema. O mesmo autor ainda alerta que a aplicação desse método deve levar em conta que nem todas as pessoas têm habilidades suficientes para expressar suas idéias por escrito, de forma concisa e sintética.

#### **Método de fluxogramas**

Os fluxogramas permitem representar graficamente os ciclos operacionais e oferecem, em comparação com outros métodos, as seguintes vantagens:

- efetuar o levantamento numa seqüência lógica e ordenada;
- visualizar, num lance de olhos, as áreas em conjunto, o que não se pode obter com o uso de questionários, normalmente divididos em seções e, muito menos, com o método descritivo;
- evitar a duplicidade de descrições que quase sempre exigem o uso de formulários quando várias áreas são alcançadas por determinada operação;
- facilitar a identificação de deficiências de controle interno em especial, pois evidenciam aspectos relacionados com a eficiência operacional, que podem passar despercebidos quando se empregam questionários (por exemplo, a duplicidade de trabalhos ou trabalhos desnecessários);
- evitar problemas de semântica, que ocorrem na utilização de métodos narrativos, desde que a simbologia utilizada seja perfeitamente definida e não suscite dúvidas.

### **Método de questionários**

É utilizado comumente pelos auditores independentes, esse método se baseia na utilização de listas de perguntas referentes a aspectos básicos do sistema. Os questionários utilizados são padronizados e contêm perguntas úteis em toda auditoria e visam fornecer ao auditor independente, além de um conhecimento genérico, uma avaliação global quanto ao funcionamento do sistema.

Em geral, conforme descreve Attie (2009), existem diversos tipos de questionários a saber:

- alguns exigem respostas de forma narrativa;
- outras pedem respostas simples: “sim”, “não” ou “não aplicável”. Normalmente, as perguntas são feitas de modo que uma resposta negativa denote, em princípio, deficiência;
- outros, ainda, cujas respostas devem ser uma combinação de ambos os tipos.

Em relação às vantagens, o mesmo autor destaca algumas que os questionários apresentam sobre os métodos anteriormente expostos:

- caso o auditor tenha muitas tarefas semelhantes, permitem redução dos custos;
- facilitam a administração do trabalho, por sistematizarem os exames;
- orientam o auditor na tarefa de conhecimentos e avaliação de sistemas simples e podem evitar omissões na consideração de algum aspecto do sistema;
- quando as perguntas devem ser respondidas com “sim”, “não” ou “não aplicável”, facilitam a identificação de deficiências.

## 2.6 Controle Contábil

Dias (2006) destaca a atividade de controle, que nada mais é que atividades que, quando executadas a tempo e de maneira adequadas, permitem a redução ou administração dos riscos, podendo ser de prevenção ou detecção, sendo que as principais são:

- alçadas (prevenção) que são os limites determinados a um funcionário, quanto a possibilidade de este aprovar valores ou assumir posições em nome da instituição.
- Autorizações (prevenção) a administração determina as atividades e transações que necessitam de aprovação de um supervisor para que sejam efetivadas.
- Conciliação (detecção) é a confrontação da mesma informação com dados vindos de bases diferentes, adotando as ações corretivas quando necessário.
- Revisão de desempenho (detecção) é o acompanhamento de uma atividade e processo, para avaliação de sua adequação e ou desempenho, em relação as metas e objetivos traçados.
- Segregação de funções (prevenção) que reduz o risco de erros humanos e de ações indesejadas.
- Sistemas informatizados (prevenção e detecção) que divide-se em controles gerais que pressupõe os controles nos centros de processamento de dados e controles na aquisição, desenvolvimento e manutenção de programas e sistemas, exemplo, backup e controles de aplicativos que são controles existentes nos aplicativos corporativos, que tem a finalidade de garantir a integridade e veracidade dos dados e transações.

O controle e gerenciamento da rotina contábil necessita de atenção em todos os aspectos, desde o registro até a geração de informação. Segundo Crepaldi (2000, pág 209)

os registros contábeis compreendem o razão geral, os registros inicial, intermediário e final. O acesso a esses registros representa às pessoas que os preparam ou manuseiam, informações que serve de base para sua elaboração, em circunstâncias que lhes permitem modificar os dados desses registros.

O IBRACON (2000) ressalta que uma das formas da contabilidade poder atuar como parte do esquema de controle interno é preparar reconciliações de seus saldos com as listagens preparadas pelos setores operacionais como contas a receber, contas a pagar, juros provisionados, adiantamento a funcionários, etc.

Sendo assim, é necessário que haja uma separação de atribuições de forma efetiva dentro de um ambiente contábil, uma vez a contabilidade lida com informações de diversas naturezas.

De acordo com Crepaldi (2000, pág 206) “as atribuições dos funcionários ou setores internos da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante o estabelecimento de manuais internos de organizações.”. Ainda segundo ele, as razões para se definir as atribuições são de assegurar que todos os procedimentos de controles sejam executados, detectar erros e irregularidades e apurar responsabilidades por eventuais omissões na realização das transações da empresa.

Os meios para gerar as informações financeiras e contábeis devem ser sempre atualizados e monitorados a fim de evitar qualquer erro que comprometa a fidedignidade da informação.

Para um sistema de informações eficiente, Crepaldi (2000) relata algumas características que um bom sistema não deve omitir:

- 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.

Para que seja realmente eficaz, é preciso que os controles implantados sejam frequentemente observados e se necessário, passar por mudanças que os tornem sempre mais eficientes. Crepaldi (2000, pág 212) ressalta a importância desse monitoramento, pois segundo ele “não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias”.

Dias (2006) também destaca a importância desse procedimento já que é o melhor indicador para saber se o controle é efetivo ou não, uma vez que é feito através do acompanhamento contínuo das atividades. Dessa forma, toda empresa deve ter essa preocupação se quiser ter resultados satisfatórios do trabalho realizado.

### **3. ABORDAGEM METODOLÓGICA**

#### **3.1 Caracterização da pesquisa**

Esse trabalho fundamenta-se na pesquisa bibliográfica e documental, utilizando-se da literatura e produção científica buscando conceituação de elementos como controle interno.

A pesquisa Bibliográfica segundo Marconi e Lakatos (1999) é aquela que “abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo”, destacando ainda sua finalidade que nada mais é que colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto.

### **3.2 Amostragem**

Para a seleção da amostra, foram considerados dentro de um universo de 22 instituições contábeis registradas na cidade de Paracatu, Estado de Minas Gerais, dez (10) escritórios, sendo que foram selecionados os cinco (5) maiores em número de clientes e cinco (5) menores no mesmo quesito.

Foi elaborado e aplicado questionário nos escritórios selecionados e com base nas informações obtidas, foi realizada a análise dos perfis das organizações, o nível dos controles internos utilizados e a análise final determinando as características mais recorrentes e comuns desse universo.

## 4. ANÁLISE DE DADOS

### 4.1 Perfil

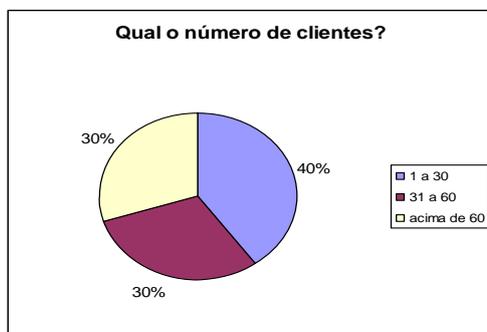


Gráfico 1: Quantidade de clientes  
Fonte: Elaborado pelo autor



Gráfico 2: Tempo de mercado  
Fonte: Elaborado pelo autor

Em relação ao número de clientes, em 60% dos escritórios objeto de estudo a quantidade supera os 30 clientes e os 40% restantes possui em média de 1 a 30. Ou seja, há um certo equilíbrio entre os escritórios maiores e menores nesse quesito. Já no que diz respeito ao tempo de mercado os escritórios possuem, nota-se que a maioria deles correspondente a 60% tem de 16 a 30 anos de funcionamento, um período consideravelmente significativo de mercado, onde provavelmente já há uma fidelização de clientes e uma certa estabilidade no meio contábil da região.

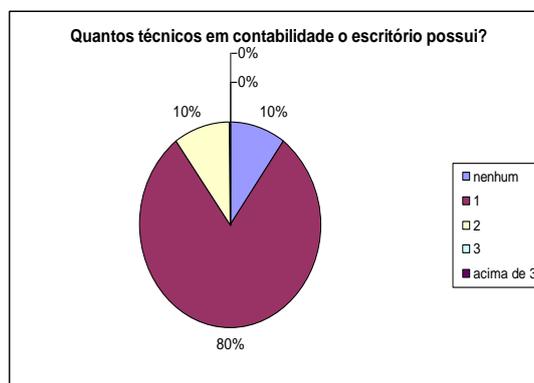


Gráfico 3: Quantidade de técnicos  
Fonte: Elaborado pelo autor

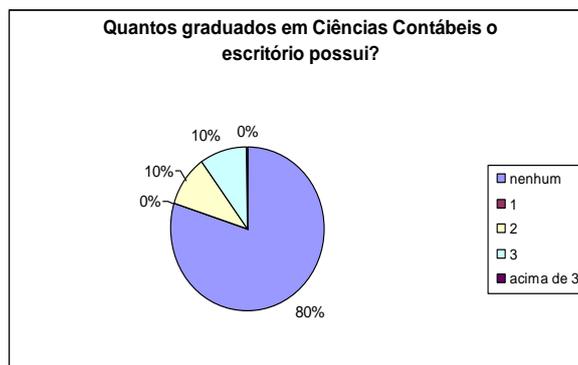


Gráfico 4: Quantidade de graduados  
Fonte: Elaborado pelo autor

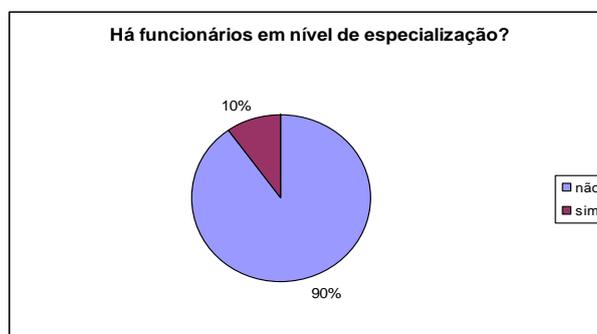


Gráfico 5: Funcionários em nível de especialização  
Fonte: Elaborado pelo autor

Em termos de qualificação dos profissionais da área contábil, observa-se que em 80% dos escritórios, há 1 técnico em contabilidade, e em 10% deles, esse número passa de 2 técnicos. Já em 20% deles há a presença de graduados em Ciências Contábeis, sendo que em 10% há 2 graduados e nos 10% restante há 3. Sendo que, em nível de especialização, apenas 10% dos escritórios pesquisados tem profissional nesse nível. Portanto, observa-se que o monopólio na região como atualmente ainda se espera em cidades menores, é de técnicos em contabilidade ressaltando ainda que a concentração dos graduados em contabilidade identificados fica em somente 20% da amostra.

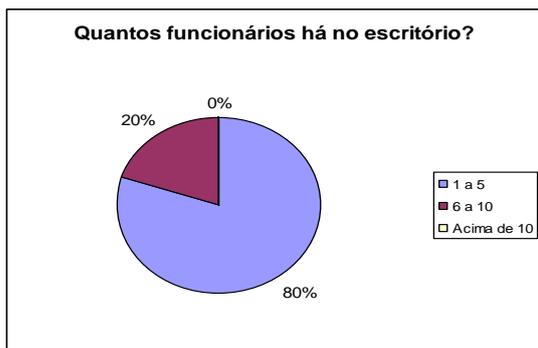


Gráfico 6: Quadro de funcionários  
Fonte: Elaborado pelo autor

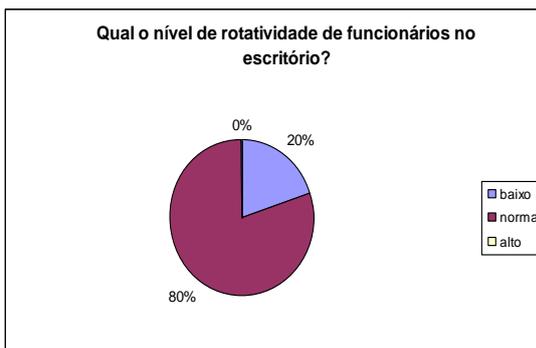


Gráfico 7: Nível de rotatividade  
Fonte: Elaborado pelo autor

A partir da análise do número de funcionários que há nos escritórios pesquisados, observa-se que em grande parte deles a quantidade de funcionários é menor, sendo que somente em 20% das organizações contábeis o número de empregados supera em 5. Em relação à rotatividade no seu quadro de funcionários, a maioria dos funcionários consideram normal, e os demais avaliam como sendo baixo esse nível. O que pode se constatar que há uma certa estabilidade desses funcionários dentro das organizações.

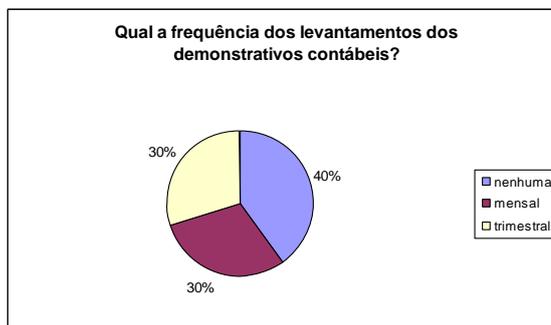


Gráfico 8: Levantamento dos demonstrativos contábeis  
Fonte: Elaborado pelo autor

Acerca do levantamento dos demonstrativos contábeis, os resultados obtidos acusam que parte significativa dos escritórios equivalente a 40% não emitem relatórios contábeis com uma determinada frequência. Isso provavelmente se deve ao fato de que grande parte dos seus clientes são de micro e pequenas empresas que não sentem a necessidade de ter em mãos esses demonstrativos, embora sua importância diante da situação das empresas e conseqüentemente para as tomadas decisões seja indiscutível.

## 4.2 Controle

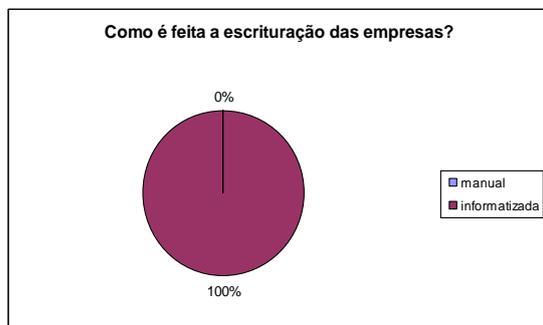


Gráfico 9: Escrituração das empresas  
Fonte: Elaborado pelo autor

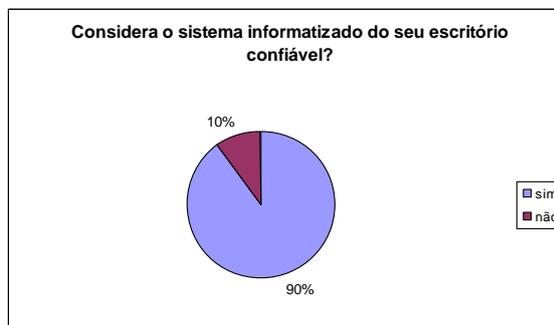


Gráfico 10: Confiança no sistema informatizado  
Fonte: Elaborado pelo autor

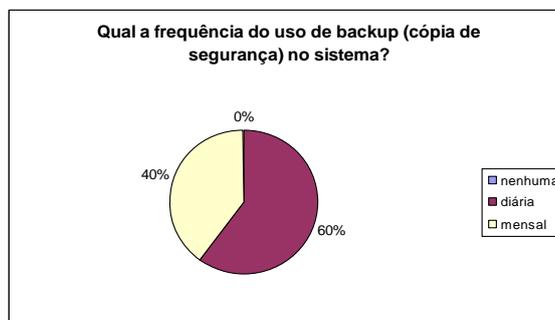


Gráfico 11: Cópia de segurança do sistema  
Fonte: Elaborado pelo autor

Embora haja escritórios de pequeno porte na amostra selecionada, a escrituração das empresas segundo as respostas obtidas é realizada de forma informatizada em toda sua totalidade consultada. Ainda nessa questão, somente 10% considera que o seu sistema informatizado não é confiável, além disso, os resultados acerca da questão do *backup* dos registros feitos, mostram uma preocupação com a segurança desses dados, uma vez que 60% dos escritórios fazem uso do *backup* diariamente, situação que é recomendada devido ao número consideravelmente elevado de dados das empresas que um escritório de contabilidade tem que lidar.

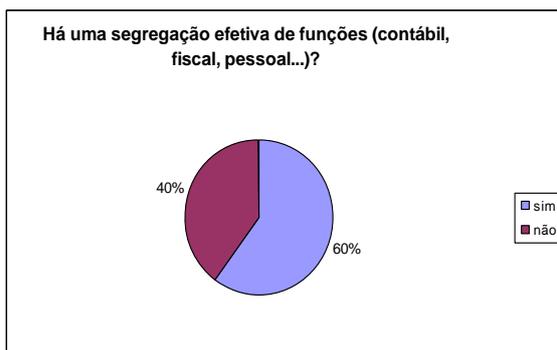


Gráfico 12: Segregação de funções  
Fonte: Elaborado pelo autor

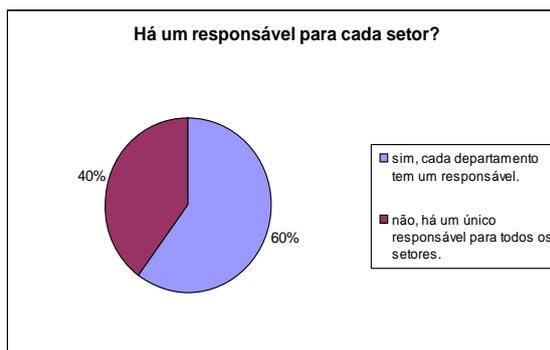


Gráfico 13: Responsabilidade por setor  
Fonte: Elaborado pelo autor

No tocante à segregação de funções, 60% das organizações responderam que há uma separação entre áreas dentro de seus escritórios e que nos 40% restantes não há uma preocupação em separar as funções entre seus funcionários. O mesmo resultado se aplica ao questionamento da existência de responsável para cada setor. Ou seja, esse acúmulo de funções de certa forma dificulta o controle dos trabalhos desenvolvidos, uma vez que não há responsabilidade de fato de determinada atribuição além do fato de que o acúmulo de trabalhos pode retardar o andamento do serviço prestado, fazendo com que possivelmente o cliente seja prejudicado.



Gráfico 14: Conciliação dos registros  
Fonte: Elaborado pelo autor



Gráfico 15: Procedimento de recálculos  
Fonte: Elaborado pelo autor

No procedimento de conciliação, a amostra em sua totalidade respondeu que realiza a conferência dos seus registros com frequência. Já em relação ao procedimento de recálculo, 60% dos escritórios, alvo da pesquisa responderam que sempre realizam essa conferência, no entanto uma parte considerável só faz esse procedimento quando julgam necessário. Dessa forma, essa parcela é mais vulnerável a erros que podem comprometer o trabalho realizado, uma vez que a probabilidade de não identificar tais erros e discrepâncias em um momento oportuno é relativamente significativa.

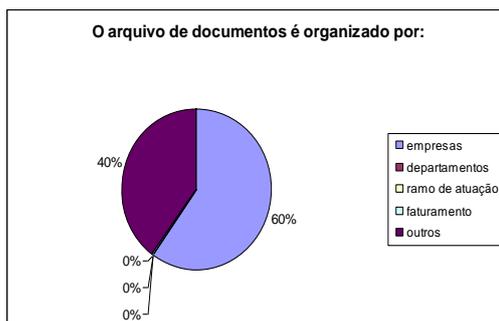


Gráfico 16: Organização de documentos  
Fonte: Elaborado pelo autor

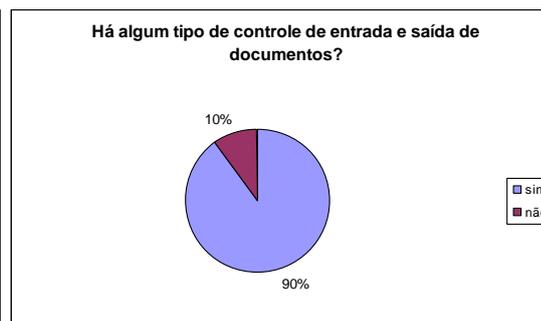


Gráfico 17: Controle de entrada e saída de documentos  
Fonte: Elaborado pelo autor

Uma parcela significativa correspondente a 90% respondeu que efetua algum tipo de controle sobre entrada e saída de documentos. Documentos esses, que são organizados em 60% da amostra analisada, por empresas. Esse controle reflete no gerenciamento dos documentos a fim de evitar qualquer extravio que possa comprometer seus clientes.



Gráfico 18: Controle sobre as funções  
Fonte: Elaborado pelo autor

No que diz respeito à orientação recebida pela equipe de funcionários do escritório, há um equilíbrio entre os que se preocupam em observar e monitorar os trabalhos destes, e os que confiam na rotina de sua equipe sem qualquer preocupação. Desse modo, o risco de uma parte dos funcionários serem negligentes com suas tarefas e cair na monotonia sem o devido gerenciamento é grande podendo dessa forma resultar em atrasos no serviço prestados, em erros de qualquer natureza ou qualquer outra forma de comprometer a qualidade e veracidade das suas informações.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

### Resultados obtidos com o trabalho

A partir da análise realizada, os perfis encontrados dos escritórios de contabilidade são de que a maioria tem um tempo significativo de mercado, o que fez com que grande parte conquistasse um número representativo de clientes ao longo dos anos. Sendo assim, tanto tempo e com esses resultados, identificou-se a preocupação em aprimorar seus métodos de trabalho com o passar do tempo já que houve uma informatização gradual dos serviços.

Constatou-se que na maioria da amostra há somente um técnico e em 3% dos escritórios há a presença de mais de um profissional especializado na área, o que não desmerece os demais funcionários já que a prática daqueles que não possuem tal qualificação é também um método valioso de aprendizado. Porém, a falta de profissionais especializados ou mesmo de outros de mesmo nível no mesmo ambiente pode ser um fator que justifique algumas falhas encontradas nos controles. Conhecimento gerencial é capaz de auxiliar qualquer profissional a adequar práticas que promovam um melhor desempenho de sua empresa, e no escritório de contabilidade não é diferente.

Dessa forma, foram observadas algumas falhas em seus controles. Na questão da segurança de informação, por exemplo, embora a maioria dos escritórios considere seus sistemas confiáveis, uma parte considerável é relapsa com os cuidados de proteger seus dados diariamente, uma vez que realiza a cópia de segurança com uma frequência mensal, situação que pode comprometer severamente a proteção dos seus registros já que o nível de dados fornecidos pelas empresas é elevado.

Levando em consideração que é relativamente baixo o número de funcionários nas empresas, a segregação de funções numa boa parcela delas não é realizada, o que leva a crer que muitas atribuições são concentradas nas mãos de poucos. Sendo assim, esse acúmulo de responsabilidades acaba desviando o foco e atenção especial para cada atividade tornando o serviço mais suscetível a erros. Portanto, o indicado nesse caso é que cada pessoa tenha uma atividade definida e como há poucos funcionários na

maioria dos casos, que ela se responsabilize pela sua função prestando contas com determinada frequência ao seu superior.

Essa questão de responsabilidade de funções deve ser observada de perto e frequentemente para que o funcionário possa produzir para obter os melhores resultados para a organização. Assim sendo, o que se observa é que metade dos escritórios analisados não demonstra essa preocupação em acompanhar as rotinas da sua equipe. Isso pode fazer com que eles sejam relapsos com suas atividades trazendo consequências como atrasos e erros de qualquer natureza dos serviços. Os profissionais devem estar cientes que tudo que eles produzem tem algum tipo de acompanhamento, não só pela questão da observância mas também a fim de introduzir mudanças e melhorias necessárias.

Os escritórios da cidade de Paracatu que estão com mais tempo de mercado, assim como de qualquer cidade do mesmo porte ainda mantém alguns métodos tradicionais de trabalho, dessa forma, mudanças repentinas nas suas rotinas pode significar alguns sacrifícios que todo ambiente profissional tem que estar disposto a fazer, pois são através dessas mudanças que os escritórios poderão atingir resultados mais satisfatórios para as empresas pelas quais prestam serviços e conseqüentemente para sua própria organização.

### **Sugestões para futuras pesquisas**

Diante do exposto, propõe-se como sugestão de trabalho futuro, estudo de caso em escritórios de pequeno e grande porte a fim de comparar resultados, estabelecendo semelhanças e discrepâncias que permitam implantar algum método de controle efetivo específico para as organizações contábeis.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. ARRUDA, Daniel Gomes. BARRETTO, Pedro Humberto Teixeira. **Auditoria Contábil: Enfoque teórico, normativo e prático**. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATTIE, Willian. **Auditoria Interna**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Auditoria de processos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2006.

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

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

IBRACON, coleção seminários CRC-SP (coordenação: José Barbosa da Silva Júnior), **Controles Internos Contábeis e alguns aspectos de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, Adelfino Teixeira da. **Administração e Controle**. São Paulo: Atlas, 1980.