

INFLUÊNCIA DOS CONTROLES INTERNOS NO TRABALHO DO AUDITOR INDEPENDENTE

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

1 ABORDAGEM PRELIMINAR

Sabe-se que muitos fatores influenciam a realização da auditoria de demonstrações contábeis de uma empresa. Dentre esses fatores destaca-se, fundamentalmente, a influência que o sistema de controles internos produz sobre os trabalhos do auditor independente.

Esta exposição aborda as principais influências que os controles internos exercem no trabalho de auditoria. Contempla, também, os principais aspectos pertinentes ao estudo e avaliação de um sistema de controle.

2 CONCEITOS E OBJETIVOS DE CONTROLES INTERNOS

A literatura especializada define os controles internos como sendo o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa, para salvaguardar o seu patrimônio, conferir exatidão e fidedignidade a registros contábeis, promover a eficiência operacional e estimular a observância das políticas administrativas da companhia.

Esses controles internos segregam-se em contábeis e administrativos. Os controles contábeis relacionam-se, diretamente, com a

proteção do patrimônio empresarial e a fidedignidade dos registros contábeis.

Os controles 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 assuntos contábeis.

Em termos de objetivos, os controles internos visam, primordialmente, proteger o patrimônio da empresa, obter informação adequada, estimular a eficiência operacional da companhia e promover a obediência e o respeito às políticas da administração.

3 INFLUÊNCIA DO CONTROLE INTERNO NO TRABALHO DO AUDITOR

Para conduzir uma auditoria de demonstrações contábeis, de acordo com os padrões profissionais, o auditor planeja e determina a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos a serem executados, a fim de colher as evidências necessárias à fundamentação do seu parecer.

A determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria condiciona-se, essencialmente, à confiabilidade que o auditor irá depositar

nos controles internos da empresa. Os controles internos, por conseguinte, são imprescindíveis para o auditor fundamentar o seu trabalho.

Em virtude da acentuada influência dos controles internos no trabalho do auditor, as *Normas de Auditoria* determinam que o estudo e avaliação do sistema de controle da empresa é tarefa obrigatória do auditor. Logo, essa avaliação é contemplada como parte da execução do seu trabalho.

Enorme é a importância do estudo e avaliação dos controles internos por parte do auditor. Isto porque a segurança desses controles irá dimensionar os trabalhos a serem desenvolvidos. Essa segurança influencia, especialmente, a amplitude e a natureza dos procedimentos.

Após a avaliação dos controles internos da empresa auditada, o auditor determinará a amplitude dos testes. Desse modo, se os controles internos forem considerados satisfatórios, aplicar-se-ão procedimentos de auditoria em menor extensão, em data não muito próxima do encerramento do exercício.

Por outro lado, se os controles internos forem considerados insatisfatórios, o auditor deve aprofundar os procedimentos de auditoria julgados necessários. Esses procedimentos, vale frisar, devem ser aplicados em data próxima do encerramento do exercício social ou na própria data de fechamento do balanço da empresa.

Convém salientar que, dentro da questão de controles internos ineficientes, o auditor poderá decidir aplicar testes de auditoria no sentido de avaliar o impacto das fraquezas existentes, mensurar os reflexos no seu parecer e, a partir daí, deixar de estender seus exames, pois isso levaria ao desperdício de tempo encarecendo o custo dos trabalhos.

Caso o auditor decida avaliar o efeito das falhas ou fraquezas dos controles internos sobre o seu parecer, essa avaliação deve ser criteriosa, de forma que as conclusões, a esse respeito, sejam bem fundamentadas.

O auditor deve fazer menção específica do controle interno em seu parecer, precisamente, no parágrafo de extensão. Este parágrafo resume os padrões, segundo os quais

o auditor fundamentou sua opinião sobre as demonstrações contábeis da empresa. O parágrafo de extensão, de acordo com as *Normas de Auditoria*, mostra-se com a seguinte redação:

(Parágrafo de Extensão)

Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto

Note-se a explícita referência do controle interno no parecer do auditor, segregando, inclusive, o sistema contábil, já que este é um elemento integrante e de grande efeito no sistema de controle como um todo.

Enfatizando, a menção dos controles internos, no parecer do auditor independente, realça a influência desses controles nos trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis.

4 REVISÃO (ESTUDO) E AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

O sistema de controle da empresa constitui a base na qual o auditor se apóia para fundamentar o seu trabalho. Embora os controles internos sejam de suma importância para os trabalhos de auditoria, o auditor não tem nenhuma responsabilidade sobre esses controles.

A responsabilidade pela adoção e manutenção de um adequado sistema de controles internos recai, exclusivamente, sobre a administração da companhia. O estudo e a avaliação desse sistema, pelo auditor

independente, são apenas medidas necessárias ao dimensionamento dos testes a serem executados.

Como se sabe, o estudo e a avaliação do sistema de controle interno revestem-se de grande importância para o auditor e, por consequência, para a empresa auditada. Para o auditor, porque, alicerçado nesse estudo, definirá a amplitude dos procedimentos de auditoria, para coligir evidências que fundamentem seu parecer. No que tange à empresa, esta, por sua vez, terá oportunidade de tomar conhecimento se, de fato, o sistema de controle implantado está funcionando conforme previsto.

A revisão (estudo) do sistema de controles internos implica no levantamento detalhado dos procedimentos e rotinas de controle adotados pela organização. Esse levantamento permitirá a familiarização do auditor com a sistemática de controles em funcionamento.

No levantamento do controle interno, o auditor realiza leituras de normas e manuais, organogramas, descrição de cargos e outros elementos escritos.

Os procedimentos específicos que o auditor aplicará para avaliar o sistema de controle da empresa, resumem-se nos testes de compreensão e de observância.

Os testes de compreensão referem-se ao processo de obtenção de informações de como funciona a estrutura da empresa e quais os procedimentos estabelecidos para realização das transações. O auditor se utilizará de fluxogramas, aplicação de questionários, entrevistas com o pessoal autorizado e outros procedimentos que se fizerem necessários.

Os testes de observância consistem em verificar se os procedimentos descritos, de que o auditor tomou conhecimento, estão sendo obedecidos ou se existe alguma exceção de controle. Há exceção de controle quando o pessoal envolvido no sistema adota procedimentos alternativos, ao invés de contemplar aqueles previstos nos manuais da companhia.

Havendo exceção de controle, o auditor deve avaliar até que ponto tal exceção

representa uma fraqueza no sistema em operação, bem como o impacto dessa fraqueza nas suas conclusões.

O auditor deve atentar-se para a quantidade de exceções detectadas, pois muitas exceções indicam que os controles, em funcionamento, não representam, exatamente, aqueles planejados pela administração da empresa.

Após a coleta de dados e informações acerca do sistema de controles internos, verificado o seu funcionamento e as falhas existentes, o auditor, nesse momento, dispõe de elementos suficientes para proceder ao seu julgamento quanto à eficiência e à segurança dos controles e definir os procedimentos de auditoria a serem executados, objetivando fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

Ressalte-se que inexistem regras específicas de que o auditor possa se valer para fixar o grau de confiança a ser depositado nos controles internos da companhia. A questão envolve a subjetividade do auditor, razões de onde se esperar que ele seja dotado de experiência, capacitação técnica, bom senso e sensibilidade para decidir confiar, ou não, nos controles examinados.

Afirma-se que um sistema de controles internos eficiente e digno de confiança, normalmente, revela as seguintes características:

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

Mesmo sem haver regra específica de

fixação do nível de confiança de controles internos, ao final da revisão e avaliação do sistema, é muito provável que o auditor se defronte com um dos seguintes aspectos de controle interno:

- a) sistema de controle interno é adequado;
- b) sistema de controle interno é adequado, podendo, entretanto, ser aprimorado;
- c) sistema de controle interno é adequado, existindo, porém, fraquezas que podem vir a comprometer o sistema como um todo; e
- d) sistema de controle interno é inadequado, pois não atende aos princípios básicos vitais para obtenção de um sistema de controle interno mínimo.

Quando o auditor decide confiar em um sistema de controles internos, é porque o entende capaz de produzir informações confiáveis e, acima de tudo, contribuir significativamente para a redução do risco de auditoria.

Cumpra registrar que, se o auditor julgar que o sistema de controles internos é absolutamente satisfatório e que merece plena confiança, sob hipótese alguma estará isento de aplicar procedimentos de auditoria, ainda que sejam os mínimos possíveis. Essa postura repousa sobre o fato de que, sem aplicar quaisquer procedimentos de auditoria, o auditor jamais terá condições de expressar opinião sobre a fidedignidade das demonstrações contábeis.

Nunca é demais relatar que os estudos, as análises e conclusões do auditor, envolvendo a efetividade dos controles da empresa sob exame, devem ser registrados em papéis de trabalho.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao conduzir uma auditoria de demonstrações contábeis, de acordo com os padrões profissionais, o auditor deve avaliar o

sistema de controle interno da companhia auditada. Essa avaliação deve ser efetuada com muito primor, uma vez que a determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria dependem da veracidade dos controles da empresa.

Viu-se, nesta exposição, que o sistema de controle interno é de responsabilidade ímpar da administração da companhia. Conseqüentemente, a prevenção e detecção de fraudes e erros, também, são de responsabilidade da administração. Não obstante, as “Normas de Auditoria” prescrevem que o auditor deve planejar o seu trabalho de modo a detectar fraudes e erros que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.

Se, no transcorrer dos trabalhos, o auditor detectar quaisquer fraudes ou erros é seu dever comunicá-los à administração da entidade, sugerindo medidas corretivas e informando os possíveis efeitos no seu parecer.

BIBLIOGRAFIA

ARAÚJO, Francisco José de. *Grau de compreensão dos pareceres de auditoria*. Rio de Janeiro: UERJ/FAF, 1997. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

ATTIE, William. *Auditoria Interna*. São Paulo: Atlas, 1992.

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

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Normas de Auditoria, Resoluções n. 820/97 e 821/97*. Brasília: CFC, 1997.

FRANCO, Hilário, MARRA, Ernesto. *Auditoria Contábil*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

MOTTA, João Maurício. *Auditoria: princípios e técnicas*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1992.

SANTI, Paulo Adolpho. *Introdução à auditoria*. São Paulo: Atlas, 1988.