

OS CONTROLES INTERNOS E SUA RELEVÂNCIA NA MITIGAÇÃO DE ERROS E FRAUDES CONTÁBEIS

Pedro Luis Teixeira Martins¹

RESUMO

Esta pesquisa trata da relevância dos Controles Internos nas empresas como forma de reduzir a incidência de Erros e Fraudes em sua Contabilidade, área em que, pelo volume de operações torna-se suscetível a essas ocorrências. Contribui para a atualidade do tema o acirramento da concorrência em um ambiente cada vez mais globalizado, onde as corporações buscam estabelecer bases sólidas para atuação e permanência no mercado através do aperfeiçoamento de suas gestões, o que passa inegavelmente, pela confiabilidade transmitida aos seus usuários através de suas demonstrações contábeis. Para tanto, foi realizada uma pesquisa bibliográfica sobre Controles Internos utilizando na abordagem do problema a pesquisa qualitativa para a análise das estruturas dos mesmos como forma de mitigação de ocorrências de Erros e Fraudes Contábeis. Conclui-se que a aplicação e utilização de Controles Internos é uma eficiente ferramenta de proteção ao patrimônio das corporações, colaborando assim, para a sequência de suas atividades, elevação do nível de interesse dos investidores e, por extensão, desenvolvimento social e econômico das comunidades em que se inserem.

Palavras-chave: Contabilidade. Controle Interno. Erro contábil. Fraude contábil.

ABSTRACT

INTERNAL CONTROLS AND THEIR RELEVANCE TO ERROR MITIGATION AND ACCOUNTING FRAUDS

This research is about the relevance of Internal Controls in companies as a way to reduce the incidence of Errors and Frauds in their Accountancy area, which, because of the volume of operations, becomes susceptible to these occurrences. The topicality of the research subject is emphasized by the increased competition in a globalized environment, in which corporations seek to establish solid foundations to act and remain in the market through management improvement, what is undeniably connected to conveying reliability to their customers through financial statements. Therefore, a bibliographical research about Internal Controls was done, using the qualitative research approach to analyze the structures of Internal Controls as a way to mitigate the occurrence of Accounting Errors and Frauds. It is concluded that the application

¹ Aluno do curso de graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, e-mail: pedroatuarial@hotmail.com. Artigo apresentado para a disciplina Trabalho de Conclusão de Curso, como quesito parcial para a obtenção do título Bacharel em Ciências Contábeis, sob orientação do Prof. Me. Nicolau Schwez, em junho de 2016, e-mail: nicolau1953@gmail.com.br.

and usage of Internal Controls is an efficient tool to protect corporations assets, contributing to the continuation of their activities, increase in the interest of investors and, by extension, social and economic development of the communities where they are located.

Keywords: Accountancy. Internal Control. Accounting Error. Accounting Fraud.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade ao estabelecer sistemas de registro das transações financeiras com o objetivo principal de assegurar o patrimônio da entidade necessita, por consequência, ampliar sua atuação a todos os setores da empresa possibilitando assim, a coleta dos dados através de elementos fidedignos. O registro dessas informações, posteriormente compiladas em demonstrações contábeis, torna-se vital para a tomada de decisões da própria empresa, bem como de seus usuários.

Partindo do simples ato de quantificar os bens do homem na antiguidade, representados por sua atividade agropastoril, até o momento atual em que se destacam negociações geradas por empresas multinacionais que ultrapassam as fronteiras entre países, percebe-se a transformação de cenários por onde atua a Contabilidade e também a radical mudança do destinatário final de sua atuação. Hoje a Contabilidade não se dirige apenas ao proprietário do negócio, mas à empresa como um todo, englobando nesse conjunto também os *stakeholders* que orbitam o empreendimento.

Alargando seu campo de atuação a Contabilidade tornou-se uma poderosa ferramenta a serviço das empresas, prestando informações estruturadas que servem como embasamento aos diversos usuários tanto internos como externos à entidade. Diante dessa crescente responsabilidade e frente aos novos interessados em suas informações, houve também um incremento na complexidade de sua atuação.

Dessa forma ao registrar, mensurar e evidenciar a movimentação econômico-financeira da entidade, a Contabilidade atinge seu objeto de estudo através do acompanhamento dos fenômenos patrimoniais próprios da corporação. Para tanto e considerando os múltiplos interesses que cercam a análise de suas Demonstrações Contábeis, as mesmas devem ser apresentadas seguindo as características qualitativas de suas informações que, segundo a Res. CFC nº 1374/11(CFC, 2011) destacam-se, entre outras, a relevância e representação fidedigna.

A busca constante por esses atributos dá à Contabilidade o condão de assumir sua função social, posto que, ao registrar os fatos contábeis escreve também, a existência da própria

empresa. (SANTOS, 2011; IUDÍCIBUS; MARION, 2011; PADOVEZE, 2012; LOPES; IUDÍCIBUS, 2012)

Atuando assim a Contabilidade torna-se uma eficiente ferramenta para o sucesso do planejamento estratégico da empresa ao disponibilizar informações sobre os recursos que a entidade gerencia, possibilitando estimar sua posterior utilização. (OLIVEIRA, 2013).

Depreende-se, portanto, que a implantação de Controles Internos eficientes e atualizados visa garantir a integridade das informações contábeis, tornando-as conforme Teixeira, Costa e Galdi (2009, p.81) "as mais completas possíveis, sem que algum fato relevante seja omitido, resultando em avaliações equivocadas por parte dos seus usuários".

Focando a representação fidedigna das demonstrações contábeis, Attie (2011, p.192) destaca a necessidade dos Controles Internos para um eficiente sistema de Contabilidade, uma vez que, sem eles "não é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios".

Percebe-se também, que Controles Internos robustos, além de reduzir os riscos com Erros ou Fraudes, geram também um melhor posicionamento da empresa frente ao mercado em que atua traduzido pela transparência e credibilidade atribuída às suas Demonstrações Contábeis.

De forma ampla o presente artigo apresenta os Controles Internos como um importante sistema de monitoramento das atividades contábeis das empresas, possibilitando a adoção de medidas preventivas na mitigação de eventos danosos ao patrimônio da entidade.

A importância deste artigo centra-se na participação dos Controles Internos, através de estudos publicados, na estruturação de ambientes propícios à defesa patrimonial das corporações. Tendo em vista esse direcionador, pergunta-se: Qual a relevância dos Controles Internos na mitigação de Erros e Fraudes contábeis?

A presente pesquisa busca como objetivo demonstrar a relevância dos Controles Internos nas corporações como forma de mitigar o risco com Erros e Fraudes contábeis. Pretende também identificar e analisar procedimentos que possam ser utilizados como controles na área contábil das empresas.

Compõe a organização deste estudo, além da presente introdução, o referencial teórico, os procedimentos metodológicos, a análise do referencial teórico e, na sequência, as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A pesquisa ora apresentada, encontra justificativa na relevância da implementação de Controles Internos nas empresas, independentemente de seu porte, como forma de mitigação dos Erros e Fraudes contábeis. Busca-se, dessa forma, um maior domínio sobre as operações contábeis que, devido ao volume de registros, acabam expostas em maior grau a essas ocorrências potencializando assim, o risco de comprometimento do patrimônio da entidade.

2.1 CONTROLES INTERNOS

Seguindo o embasamento de pioneiros da Administração moderna a Teoria Clássica, de Henri Fayol, já trazia elementos indicativos da necessidade de Controles Internos ao definir como uma das funções do administrador, o controle com o objetivo de verificar que tudo ocorra de acordo com as regras estabelecidas e as ordens dadas. (CHIAVENATO, 1982).

O Princípio do Controle, um dos quatro Princípios da Administração Científica alicerçada por Frederick Taylor, estabelecia a necessidade de "Controlar o trabalho para se certificar de que o mesmo está sendo executado de acordo com as normas estabelecidas e segundo o plano previsto. A gerência deve cooperar com os trabalhadores, para que a execução seja a melhor possível.". (CHIAVENATO, 1982, p. 5).

Nesse sentido Silva (2012) e AUDITORIA (2008) entendem Controles Internos como um processo de responsabilidade da direção da entidade que visa oferecer razoável segurança, efetividade e eficiência nas operações próprias da organização, garantindo assim, a rentabilidade e a salvaguarda de seu patrimônio, além de proteger também seus investidores. Assegura-se, por extensão, a confiança da Sociedade ao minimizar o risco de uma crise sistêmica.

Ao relacionar os objetivos e utilidades das Demonstrações Contábeis, a Res. CFC nº 1374/11(CFC, 2011) coloca que, para muitos investidores e credores os relatórios contábil-financeiros são as fontes de informação que lhes auxiliam na análise sobre a empresa que reporta as informações. Entende-se, portanto que, demonstrações contábeis livres de Erros e Fraudes tornam-se importantes para a avaliação da *performance* financeira da empresa, servindo como indicativo de quão diligente sua administração se mostrou no uso dos recursos da entidade.

Do mesmo modo, Mazzi Junior (2013) afirma que práticas eficientes de Controles Internos favorecem a um maior sucesso na gestão das empresas.

Assi (2009) ao definir que Controles Internos podem ser todas as políticas adotadas pelas empresas, comenta também que, após a ocorrência de diversos casos de prejuízos ocorreram movimentos voltados à melhoria e à modernização, além da própria necessidade da sobrevivência das empresas, havendo incentivo ao debate sobre a importância dos Controles Internos.

Para Toffanin (2013, p.7)

Independente do tamanho dos negócios, é necessário ter os seus controles internos e a contabilidade em dia para que o empresário consiga analisar o desempenho de sua empresa. Sem essas ferramentas, ele estará pilotando no escuro e a tomada de decisões se torna arriscada.

Analisando os efeitos da Lei 12.846/2012 (Lei Anticorrupção), Spinelli (2014, p.7) avalia a nova estrutura necessária ao seu cumprimento: “A Lei Anticorrupção exigirá das empresas o aprimoramento dos controles internos, da disciplina contábil e da qualidade dos relatórios de controladoria e de auditoria interna, com o objetivo de disciplinar e garantir a confiabilidade das informações.”

Ainda sobre a referida Lei, Spinelli (2014, p.7) faz a seguinte observação sobre o profissional contábil nesse novo contexto:

Com certeza todos os mecanismos de controle, programas de auditoria interna e externa, segurança em tecnologia, controladoria e auditoria contra fraude irão exigir contadores preparados, capacitados, e com responsabilidade profissional para suprir a demanda do mercado.

Ao tratar sobre o ambiente de controle que começa com o conselho de administração, o comitê de auditoria e também com a alta administração, Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012, p.158) entendem que a esse grupo cabe estabelecer as políticas necessárias à montagem das atividades de Controle comprometidas com a mitigação dos riscos.

Para o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2015) cabe à diretoria a responsabilidade de estabelecer e operar um sistema de Controles Internos eficaz para o monitoramento dos processos operacionais e financeiros, ficando a auditoria interna encarregada de monitorar, avaliar e também recomendar os aperfeiçoamentos necessários.

O Conselho Federal de Contabilidade, através da Res. CFC nº 1203/09 (CFC, 2009), ao tratar das premissas quanto à condução da auditoria, define que cabe à administração e também aos responsáveis pela governança, a responsabilidade:

- (i) pela elaboração das demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo quando relevante sua apresentação adequada;
- (ii) pelo controle interno que os administradores e, quando apropriado, os responsáveis pela governança, determinam ser necessário para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que estejam livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro;

O *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) corrobora com a relevância dos Controles Internos ao entendê-los como:

[...] o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas. (DIAS, 2010, p.5)

2.2 COSO E OS CONTROLES INTERNOS

O *Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), é uma entidade sem fins lucrativos que tem como patrocinadoras, as cinco principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira nos Estados Unidos. (ASSI, 2012, p. 74). Sua criação ocorreu na década de 1980 com o objetivo de analisar o crescimento nas incidências de fraudes contábeis naquele país. Seu primeiro trabalho resultou em um estudo sobre Controles Internos que auxiliam as empresas na definição e implantação de seus controles de forma eficaz e eficiente, através da análise e monitoramento dos riscos em suas atividades.

Embora não seja a única instituição voltada à definição de estruturas de Controles Internos, suas propostas são as mais utilizadas pelo setor privado. Para Dias (2010, p.28) suas publicações visam à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos Controles Internos e governança corporativa.

Quanto aos riscos que as organizações estão expostas e considerando sua busca por resultados positivos, o COSO (2007, p.9) entende que "O gerenciamento de riscos corporativos possibilita aos administradores tratar com eficácia as incertezas, bem como os riscos e as oportunidades a elas associadas a fim de melhorar a capacidade de gerar valor".

Para o COSO (2007, p.22) é "O risco é representado pela possibilidade de que um evento ocorrerá e afetará negativamente a realização dos objetivos". Para o Comitê as organizações maximizam seu valor às partes interessadas quando atingem o equilíbrio entre as metas de crescimento e de retorno dos investimentos e os riscos associados.

Seguindo esse entendimento, para o COSO (2007) o gerenciamento de risco é tarefa de todos na empresa, do Conselho de Administração aos demais empregados, pois busca, através das estratégias estabelecidas, potenciais eventos que venham a afetar a realização de seus objetivos. Nesse ambiente, o COSO (2007) situa os Controles Internos no centro do gerenciamento de riscos corporativos, definindo-o como:

Um processo conduzido pelo Conselho de Administração, pela Administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto a realização dos objetivos nas seguintes categorias:

- Eficácia e eficiência das operações
- Confiabilidade das demonstrações financeiras
- Conformidade com leis e regulamentos cabíveis. (COSO, 2007, p.125)

Ao referir-se ao COSO Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012, p.154) consideram o Comitê como o arcabouço mais usado para medir a qualidade das divulgações financeiras das empresas, sob o aspecto dos Controles Internos.

2.3 FRAUDES E ERROS CONTÁBEIS

Considerando a importância das informações contábeis, tanto para as empresas como para seus investidores e demais interessados, torna-se necessário que as mesmas sejam elaboradas e apresentadas livres de Erros ou Fraudes, eliminando assim, o risco de descaracterizar suas demonstrações.

2.3.1 Definição de Fraude contábil

O Conselho Federal de Contabilidade, através da Res. CFC nº 986/03 (CFC, 2003), assim define Fraude:

O termo "fraude" aplica-se a ato intencional de omissão e/ou manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios, informações e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários.

2.3.2 Definição de Erro contábil

Também segundo o Conselho Federal de Contabilidade, através da Res. CFC nº 986/03 (CFC, 2003), Erro é definido como:

O termo “erro” aplica-se a ato não-intencional de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros, informações e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da entidade, tanto em termos físicos quanto monetários.

2.4 RELEVÂNCIA DOS CONTROLES INTERNOS

Os Controles Internos criam um sistema que visa mitigar os riscos em que as organizações, no transcorrer de suas atividades, ficam expostas gerando assim, uma proteção extensiva ao investimento do acionista. (ASSI, 2012).

Para Crepaldi (2013, p.463) problemas de Controles Internos encontram-se em todas as áreas das empresas modernas, porém, quando exercido adequadamente, em cada uma das funções, assumem fundamental importância, possibilitando atingir resultados mais favoráveis com menores desperdícios.

Dessa forma Assi (2009, p. 19) entende que todas as empresas necessitam de Controles Internos como meio de proteção aos seus ativos, financeiros ou físicos, porém, reconhece:

Um dos grandes desafios para a implementação de sistemas de controles internos e até mesmo para a função de *Compliance* nas organizações é transmitir a todos os envolvidos nos processos internos da organização o porquê de sua necessidade. Muitos afirmam que são processos burocráticos e que atrapalham os negócios das empresas, mas basta ler os jornais, que veremos os últimos escândalos e as perdas milionárias ocorridas recentemente. (ASSI, 2009, p. 24).

A avaliação de Silva (2012, p. 78) é de que “o sistema de Controle Interno, quando devidamente estruturado, deve revelar, imediatamente, qualquer anomalia, pois uma de suas principais funções é apontar aos administradores e demais interessados, ainda que de forma indiciária, a existência de fraudes, desperdícios ou perdas”.

Considerando a inserção da empresa em um ambiente, Oliveira (2013) acredita ser necessária a realização de uma análise que aponte quais as influências, internas e externas, essa empresa está sujeita. Nesse contexto a análise interna e seus reflexos na empresa devem focar, entre outros itens, na estrutura da área financeira, os orçamentos, os relatórios e demonstrativos contábeis e financeiros e os sistemas de Controles Internos.

Para Holmes (1968² apud Silva, 2012, p. 12), a compreensão da estrutura do Controle Interno ocorre a partir do conhecimento das práticas inadequadas e fraudes que podem ser encontradas na contabilidade, evitando assim sua ocorrência.

Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012, p.14), referindo-se às fraudes multibilionárias em empresas americanas, citam que "Em muitas das fraudes mais espetaculares, a alta administração havia ignorado o sistema contábil e, em praticamente todos os casos, as empresas tinham Controles Internos inadequados sobre a divulgação financeira".

Focando os escândalos financeiros e contábeis que envolveram grandes empresas sediadas nos Estados Unidos, Danta (2006, p.9) entende que o ano de 2002

Com a promulgação da Sarbanes-Oxley Act transformou-se em um marco histórico dentro do âmbito empresarial americano, no que tange a controles internos, sendo o divisor de águas do que existia antes e depois em termos de forma de encarar a necessidade de as empresas possuírem uma estrutura de controles internos.

Nesse sentido, Farias (2004) analisa que a referida lei, também conhecida por SOX, exige, entre outros objetivos, que as empresas testem seus controles financeiros internos contra fraudes ou atitudes descoladas de sua realidade como, por exemplo, os empréstimos concedidos pela Enron e WordCom aos seus executivos, mesmo quando já sofriam enormes prejuízos.

Além disso, para Farias (2004), através da SOX as empresas ficaram obrigadas a descrever detalhada e claramente seus processos administrativos e contábeis. Em uma de suas seções, a Lei SOX exige o anúncio, por parte da administração, da avaliação da qualidade de seus Controles Internos sobre as divulgações financeiras.

Comentando sobre a SOX, Crepaldi (2013, p. 25) acrescenta "Muito se avançou no Controle e na regulação das atividades dos diretores executivos e gerentes financeiros das companhias e, por conseguinte, da atuação das firmas de auditoria."

Para Silvia Marques de Brito e Silva (AUDITORIA..., 2008), os escândalos financeiros que envolveram grandes empresas norte-americanas, afirmam que a Lei SOX surge para recuperar a confiança do mercado nos Estados Unidos sendo que a referida Lei, em duas de suas seções (a 302 e a 404), trata da responsabilização dos diretores e executivos e, principalmente, da avaliação e acompanhamento de seus Controles Internos, criando assim, como desdobramento, a responsabilização criminal e pecuniária aos responsáveis por Fraudes nas informações produzidas pela empresa e direcionadas ao mercado. Segundo Silvia Marques

² HOLMES, Arthur W.: Auditoria: princípios e procedimientos. 2.ed. Tradução de Francisco Contro Malo. México: Utcha, 1958.

de Brito e Silva, a “grande motivação da Lei SOX foi trazer confiabilidade para esses números” gerando, como benefícios, a integração dos processos internos, clareza nas regras, aumento dos Controles e a redução dos riscos, além de influenciar outras regulamentações em vários países, inclusive o Brasil.

Continuando com sua avaliação dos principais impactos da Lei SOX, Farias (2004, p.90) orienta que tanto o Presidente como o diretor-financeiro, além de tornarem-se responsáveis pelo estabelecimento, manutenção e eficácia dos Controles Internos, devem também “divulgar todas as deficiências existentes nos processos da empresa, a qual poderá sofrer um impacto ao captar, processar e reportar dados financeiros e fraudes, ainda que envolvam pessoas de nível administrativo da companhia”.

2.5 ESTRUTURA DE CONTROLES INTERNOS

Embora existam Controles que são adotados pela maioria das empresas, não há um conjunto de Controles que atendam todas as organizações. Cabe, de forma individual, escolher e definir, considerando o custo, quais as melhores rotinas de Controle possibilitam salvaguardar seus patrimônios.

Objetivando reduzir riscos gerados por Fraudes e Erros, Basile e Kaneko (2000); Assi (2009); Attie (2011); Almeida (2012); Gramling, Rittenberg e Jonstone (2012) e Crepaldi (2013) trataram de estruturas de Controle Interno, incluindo rotinas como:

- a) segregação de funções: buscam evitar que o mesmo funcionário, ou grupo de pessoas, realize mais de uma etapa do mesmo processo. Agindo assim, neutraliza-se situações em que funcionários encubram Fraudes através da manipulação dos registros contábeis;
- b) procedimentos de autorizações: buscando impedir a instalação de um ambiente propício à Fraude, torna-se necessário restringir a um pequeno grupo de funcionários a posse de senhas que autorizem operações em sistemas informatizados, incluindo os acessos a sistemas de instituições financeiras, que movimentam, via eletrônica, os recursos da empresa;
- c) registro das operações: a integração proporcionada pelos recursos de T.I., aliada às exigências de documentação eletrônica, impostas pelas autoridades fiscais, agiliza processos como os de logística, por exemplo, gerando também registros preliminares em setores envolvidos diretamente com essas operações, como estoques, contas a

pagar e receber e contabilidade, entre outros. Porém, torna-se necessária a existência de documentos físicos ou armazenados em sistemas de computador, que garantam a evidenciação das operações e a tempestividade de seus lançamentos contábeis, além da execução das obrigações ou direitos gerados. A guarda desses documentos possibilita sua futura revisão, permitindo assim, corrigir possíveis erros ocorridos durante o processo de registro. A manutenção de um plano de contas, apropriado e específico para a empresa, é fator relevante para a recepção de todos os documentos em seu sistema contábil e a correta elaboração de suas demonstrações evitando, sempre que possível, sua inclusão em contas genéricas como “outras despesas”, “demais receitas”, etc. Para Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012, p.165) existem três processos importantes que afetam a qualidade dos dados registrados no razão geral. Eles incluem lançamentos provenientes de:

- processamento de transações;
- estimativas contábeis: assim como as utilizadas para definição de provisões devem tomar como base processos e dados subjacentes, com os respectivos comprovantes;
- lançamentos de ajuste e encerramento de diário: considerando que esses lançamentos constituem um risco elevado de fraude, os controles devem incluir rotinas como:
 - fundamentação documentada para todos os lançamentos;
 - referência a dados de apoio subjacentes;
 - revisão pelo diretor financeiro ou *controller*;
 - verificação, por parte da auditoria interna, que todos os itens de apoio estão presentes e os lançamentos são apropriados;

d) controles físicos sobre ativos: tem como objetivo manter os ativos que a empresa detém propriedade, ou aqueles que estão sob sua responsabilidade, da melhor maneira possível, evitando assim, sua subtração através de roubos, incêndios, ataques, etc. Para tanto, a empresa deverá dispor de estrutura adequada para o abrigo de suas mercadorias ou imobilizado em geral, de forma que não sofram com subtrações provocadas por diversos motivos. Da mesma forma, a guarda de valores em espécie ou demais ativos de alta liquidez deverá ocorrer em cofres, limitando seu acesso a pessoas autorizadas. As informações mantidas em sistemas computacionais também devem receber atenção especial, dada a relevância das mesmas para a

manutenção das atividades da organização. Dessa forma, torna-se necessária a instalação de sistemas que evitem ataques, através de *hackers* externos e internos, ao seu sistema. Os ativos intangíveis, constituídos principalmente por marcas, patentes e *softwares* também devem ser alvo de proteção por parte das empresas proprietárias, através do depósito de propriedade junto aos órgãos responsáveis por esses registros;

e) manuais internos: os manuais de controle definem as rotinas internas que são executadas pelos diversos setores da empresa, bem como o mapeamento de suas atividades. Busca-se, de forma preventiva, instruir os funcionários sobre as normas internas da empresa, evidenciando a maneira como as tarefas devem ser realizadas, minimizando assim a negligência por parte de alguns funcionários e as possibilidades de Erros ou Fraudes. Ao estabelecer as rotinas de execução das tarefas e divulgá-las aos funcionários, busca-se garantir que as mesmas serão executadas dentro desse padrão, além de possibilitar a identificação de falhas ou irregularidades em seus processos, sendo atribuídas responsabilidades aos funcionários que receberam as tarefas por delegação. Fixa-se assim, um ambiente que demonstra o comprometimento da organização com controles internos fortes e aplicáveis à todas as atividades e setores da empresa. Para Silva (2012, p.64), uma investigação quanto a fraquezas do ambiente de controle busca apurar:

- ausência de Controles voltados à prevenção e descoberta de comportamentos;
- erros na avaliação de desempenho;
- falhas no monitoramento de potenciais indivíduos, ou entidades, interessados na prática da Fraude;
- inexistência de sistemas de informações; e
- incapacidade para o exercício de determinadas funções;

f) conciliação de contas: as conciliações bancárias objetivam a apuração do saldo correto das transações efetuadas pela empresa, através de suas contas bancárias. Para tanto, são confrontados os saldos e movimentações ocorridas no razão contábil e nas contas mantidas em instituições financeiras, visando minimizar riscos com desvios de valores. Como as conciliações são realizadas a cada mês, verifica-se, de forma tempestiva, possíveis desfalques de bens ou registros inadequados na contabilidade. Dessa forma e considerando a periodicidade e constância como se realizam as conciliações bancárias, esse procedimento colabora, indiretamente, com o monitoramento da qualidade dos Controles Internos.

2.6 A TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E OS CONTROLES INTERNOS

Considerando o alto nível tecnológico alcançado os sistemas de informação tornaram-se de extrema importância às empresas e, de forma específica, para seus controles financeiros como, por exemplo, o monitoramento dos gastos mensais por departamento em relação aos valores definidos no orçamento anual da organização.

A Tecnologia da Informação, ou simplesmente T.I., também auxilia as auditorias interna e externa. Segundo Turban e Volonino (2013, p. 274), a T.I. revela às auditorias, possíveis fraudes ao localizar transações financeiras que se desviam dos padrões já existentes.

Através do *Enterprise Resource Planning, software* conhecido pela sigla ERP, a T.I. oferece uma poderosa ferramenta de integração entre os setores da empresa, automatizando tarefas e permitindo que vários departamentos sejam sensibilizados com a entrada de dados referentes aos diversos processos que ocorrem simultaneamente na empresa. Exemplificando, a chegada de uma determinada mercadoria no estoque, gera, através de um único comando, lançamentos em contas como estoques e fornecedores.

Dessa forma o atual estágio de integração, gerado pelos sistemas de informação, permite que a contabilidade seja atualizada antes mesmo que o seu setor responsável receba os documentos físicos motivadores dessas alterações. Esse fluxo de dados direcionados à contabilidade, além de delinear as demais rotinas internas na empresa, servem como elementos confiáveis para que as auditorias executem seus testes.

Mesmo com as vantagens apresentadas com a utilização dos recursos dos Sistemas de Informação no processamento das operações, fraudes podem ser executadas, visando a alteração dos registros existentes. Assim, torna-se necessário a fixação de controles que apurem, entre outros itens, a origem e validade das transações registradas, os direitos e obrigações gerados à empresa através de suas movimentações, além da verificação da validade das permissões dadas aos funcionários que efetuaram as respectivas operações, através do sistema de autorizações de acesso.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo foi realizado com base em uma pesquisa descritiva que, conforme Gil (2008, p.42) tem como objetivo a “descrição das características de determinada população ou fenômeno”, delimitada por uma pesquisa bibliográfica que procura, conforme Cervo e Bervian

(1996, p.48), “explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos”.

Os dados foram coletados junto a livros, artigos científicos, textos legais e publicações periódicas publicadas em Língua Portuguesa. O problema foi abordado através de procedimentos qualitativos na medida em que, segundo o entendimento de Richardson (1999, apud³ RAUPP; BEUREN, 2013, p.91), os estudos que empregam essa metodologia podem “descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

O objetivo da pesquisa é demonstrar a relevância dos Controles Internos na mitigação de Erros e Fraudes contábeis. Buscou-se também, identificar e analisar uma estrutura mínima de Controles, visando sua implantação na área contábil de empresas atuantes no mercado brasileiro, independentemente de seu porte.

4 ANÁLISE DA FUNDAMENTAÇÃO TÉORICA

Buscou-se, como objetivo desta pesquisa demonstrar a relevância dos Controles Internos na mitigação de Erros e Fraudes contábeis, bem como identificar e analisar uma estrutura mínima de Controles que possa ser implantada na área contábil das corporações, independentemente de seu porte.

Estruturas de Controle tendem a ampliar a garantia de concretização dos objetivos propostos aos empreendimentos econômicos, atingindo assim, resultados financeiros que satisfaçam a aplicação inicial de recursos. A realização desses objetivos gera, por consequência, um círculo virtuoso para a empresa e também à economia em geral.

A implantação de Controles Internos maximiza a confiabilidade dos registros contábeis através da correta realização de suas rotinas como o registro das receitas auferidas ou a redução de seu passivo, através da movimentação dos recursos disponíveis, entre tantos outros exemplos que refletem o esforço hercúleo das empresas para manterem-se em atividade. Amplia-se, dessa forma, a garantia de concretização dos objetivos propostos aos empreendimentos econômicos o que define também, cenários positivos aos seus articuladores.

³ RICHARDSON, Roberto Jarry. Pesquisa social: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

Controles Internos corretamente formatados propiciam às organizações que os implantam, benefícios tanto na forma de proteção de seus patrimônios como também através do reconhecimento do mercado ao caráter diligente de seus administradores.

Sobre esse aspecto, constata-se a necessidade que esses profissionais tenham conhecimento dos processos de Controles em suas empresas, como forma de, entendendo suas qualidades e deficiências, possam também antecipar-se aos reflexos que operações prejudiciais apresentem em suas Demonstrações Contábeis. Corroborando essa análise Silva (2012), entende ser os Controles Internos uma responsabilidade da direção da empresa, mas todos os funcionários e dirigentes da corporação devem assumir esse compromisso, possibilitando assim, mensurar o interesse em estabelecer e fortalecer Controles Internos eficientes em suas organizações.

Transitando entre a regulamentação e a auto normatização as referências consultadas salientam a relevância dos Controles Internos, como Oliveira (2013) ao indicar que a empresa precisa atuar com o máximo empenho na identificação de suas variáveis controláveis, como o sistema de registro e de análise contábil, pois em um estado crítico, podem causar “agravantes à estrutura da organização”.

As obras que enfocam a auditoria como tema central, também fazem referência aos Controles Internos como sendo um dos pilares para a realização de seus trabalhos com maior rapidez e qualidade. Spinelli (2014), ao tratar sobre a conduta das empresas frente à Lei Anticorrupção, coloca em destaque, além das auditorias internas e externas, também o aprimoramento dos Controles Internos como forma de qualificar as informações prestadas pela contabilidade e, de forma ampla, a preservação da boa conduta empresarial.

Reforçando a importância dos Controles Internos no contexto da execução dos serviços de auditoria, Almeida (2012) ao mencionar que interessa ao auditor valores significativos, em se tratando de erros ou irregularidades, reconhece que “um bom sistema de controle interno funciona como uma “peneira” na detecção dessas ocorrências”. Essa ação preventiva, por parte de Controles Internos robustos, contribui para a redução do volume de testes aplicados pela auditoria na medida em que, quanto maior a avaliação do desempenho dos Controles Internos no gerenciamento dos riscos, menor será, por consequência, a aplicação e extensão de procedimentos externos de assecuração.

Mesmo destacando a relevância dos Controles Internos na mitigação dos Erros e Fraudes Contábeis, torna-se necessário sublinhar a preocupação exposta na Res. CFC nº 1203/09 (CFC, 2009), ao avaliar que, mesmo dispondo de qualidade em sua estrutura e

implantação, os Controles Internos apresentam limitações causadas, principalmente por erros ou equívocos humanos, além da baixa aderência por parte da administração, que faz com que os controles sejam contornados ou até mesmo deixem de ser seguidos em alguns aspectos, caracterizando ao auditor externo, o risco de controle.

A atitude dos administradores frente aos aspectos estruturais colocados a serviço dos Controles Internos torna-se o elemento determinante do alcance e resultados obtidos com esse recurso. Dessa forma torna-se absolutamente necessária a plena adesão, por parte da alta administração, às condições estabelecidas como Controles Internos, englobando, como já citado anteriormente, todos os funcionários e dirigentes da corporação. (Res. CFC nº 1207/09 (CFC, 2009)

A Lei SOX bem caracteriza esse cenário ao estabelecer grande responsabilidade à alta administração das empresas norte-americanas, com o propósito de frear a liberdade com que escândalos contábeis eram operados e que resultaram em desfalques bilionários à economia dos Estados Unidos. A importância dessa lei para a definição de uma nova abordagem às atitudes descompromissadas dos administradores frente aos Controles Internos, fica caracterizada pela profundidade com que as referências citadas trataram o assunto.

Como lembra Silvia Marques de Brito e Silva (AUDITORIA..., 2008), ao tratar sobre a SOX, os escândalos ocorridos nos Estados Unidos causaram desconfiança também em relação aos números divulgados em outros mercados, gerando a necessidade da formação de equipes multidisciplinares que tratem tanto dos controles internos como de auditoria interna e *compliance*.

Percebe-se, no entanto, que embora as estruturas de Controle Interno tendam a ser cada vez mais abrangentes, acompanhando assim a própria evolução das empresas e a complexidade de suas transações, existe um componente que é anterior a toda essa análise e até mesmo à própria atividade que se pretende proteger. Esse componente chama-se Ética.

Observada tanto pelo ângulo pessoal como profissional, a Ética caracteriza-se por agir sem prejudicar o próximo, tornando-se a essência daquilo que se busca de uma sociedade mais justa. Nesse sentido, serve como alerta a afirmação de Irineu De Mula (AUDITORIA..., 2008, p. 474), quando lembra que muitos dos desvios e atos tortuosos, que culminaram em escândalos corporativos gigantescos, foram “em sua maioria, senão na sua totalidade, engendrados até no gabinete da presidência das organizações”.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo, demonstrar a relevância dos Controles Internos nas corporações como forma de mitigar o risco com Erros ou Fraudes contábeis. Procurou, também, identificar e analisar procedimentos que possam ser utilizados como controles na área contábil das empresas.

Para tanto foram apresentados conteúdos obtidos através de pesquisa bibliográfica que contribuem para a constatação de que os Controles Internos são relevantes à constituição de estruturas protetivas ao patrimônio das corporações, independente de seu porte.

Assim, a pesquisa conduz à necessidade da implantação de Controles Internos que permitam a continuidade das empresas em um cenário de longo prazo, valorizando não apenas seus esforços na condução do empreendimento como também seus *stakeholders* que lhe confiaram crédito e investimento.

Constatou-se também que a Contabilidade, em conjunto com a Tecnologia da Informação são grandes aliadas na formatação e eficiência dos Controles Internos robustos, contribuindo assim, para a mitigação dos riscos com Erros e Fraudes contábeis. Favorecem também a um melhor posicionamento das empresas frente ao mercado em que atuam, traduzido pela transparência e credibilidade atribuídas as suas Demonstrações Contábeis.

De forma ampla o presente estudo apresentou os Controles Internos como um importante sistema de monitoramento das atividades contábeis nas empresas, possibilitando a adoção de medidas preventivas contra eventos danosos aos seus patrimônios.

Considerando que esta pesquisa limitou-se a fontes publicadas no Brasil, sugere-se sua ampliação às publicações realizadas em outros países, notadamente os que apresentam mercados mais desenvolvidos em termos de gestão e governança.

Propõe-se também, às pesquisas futuras, tendo em vista a estrutura de Controles Internos apresentada, o acompanhamento de sua implantação e avaliação em um ambiente corporativo preferencialmente em empresas de pequeno porte, carentes de maior estrutura em seus sistemas contábeis e de gestão.

Pelo exposto, conclui-se afirmativamente pela relevância que os Controles Internos desempenham na mitigação das incidências de Erros e Fraudes contábeis contribuindo assim, para o fortalecimento das empresas que os implantam, diferenciando-as das demais pela qualidade em suas informações contábeis. Todo esse cenário reflete positivamente também, no crescimento econômico das comunidades em que essas empresas estão inseridas.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ASSI, Marcos. **Controles internos e cultura organizacional: como consolidar a confiança na gestão dos negócios**. São Paulo: Saint Paul, 2009.

_____. **Gestão de riscos com controles internos**. São Paulo: Saint Paul, 2012.

ATTIE, Willian. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

AUDITORIA e controles internos das empresas brasileiras após a lei Sarbanes-Oxley. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008, Gramado. **Memórias...** Brasília: CFC, 2008. p. 459-476.

BASILE, João Carlos; KANEKO, Luiz Tadao. Controles internos na tesouraria. In: SILVA JÚNIOR, José Barbosa da (Coord.). **Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000. p. 44-57. (Coleção Seminários CRC/SP / IBRACON).

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração de empresas: uma abordagem contingencial**. São Paulo: McGraw-Hill, 1982.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC 986/03**. Aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna. Brasília, 21 nov. 2003. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000986>. Acesso em: 1 mar. 2016.

_____. **Resolução CFC 1.203/09**. Aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria m Conformidade com Normas de Auditoria. Brasília, 27 nov. 2009. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1203.doc>. Acesso em: 1 mar. 2016.

_____. **Resolução CFC 1.207/09**. Aprova a NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Brasília, 27 nov. 2009. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001207>. Acesso em: 1 mar. 2016.

_____. **Resolução CFC 1.374/11**. Dá nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasília, 8 dez. 2011. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1374.doc>. Acesso em: 1 mar. 2016.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. **Gerenciamento de riscos corporativos: estrutura integrada: sumário executivo e estrutura.** Jersey City, 2007. Disponível em: <http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary_portuguese.pdf>. Acesso em: 1 mar. 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

DANTA, Wilson Riber Hamilton. **Importância dos controles internos nas empresas antes e depois do advento da Sarbanes-Oxley Act.** 2006. 244 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) – Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006. Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.ufrgs.br/da.php?nrb=000615887&loc=2008&l=f53bfe4feb95192a>>. Acesso em: 1 mar. 2016.

DIAS, Sérgio Vidal dos Santos. **Manual de controles internos: desenvolvimento e implantação.** São Paulo: Atlas, 2010.

FARIAS, Fabiana. Principais impactos da Sarbanes-Oxley Act. **Revista ConTexto**, Porto Alegre. v. 4, n. 6, p. 81-94, 1 sem. 2004.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GRAMLING, Audrey A.; RITTEMBERG, Larry E.; JOHNSTONE, Karla M.. **Auditoria: Tradução da 7ª edição norte americana.** 7.ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVO - IBGC. **Código das melhores práticas de governança corporativa.** São Paulo, 2015. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/userfiles/2014/files/CMPGPT.pdf>>. Acesso em: 1 mar. 2016.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Curso de contabilidade para não contadores: para as áreas de Administração, Economia, Direito e Engenharia.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

LOPES, Alexsandro Broedel; IUDÍCIBUS, Sérgio de. (Org.). **Teoria avançada da contabilidade.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MAZZI JUNIOR, Hélio. Governança e Auditoria devem andar juntas. **Jornal do Comércio**, Porto Alegre, 17 jun. 2013. Contabilidade, p. 7.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia, práticas.** 31. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Controladoria estratégica e operacional.** 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2014. p. 76-97.

SANTOS, José Luiz dos et al. **Introdução à contabilidade: atualizada pela lei 11.941/09 e pelas normas do CPC**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade forense: princípios e fundamentos**. São Paulo: Atlas, 2012.

SPINELLI, Enory Luis. Controle interno e Auditoria ajudam a proteger empresas. **Jornal do Comércio**, Porto Alegre, 12 fev. 2014. Contabilidade, p.7.

TEIXEIRA, Aridélmo; COSTA, Fábio Moraes da; GALDI, Fernando Caio. Princípios e normas contábeis. In: RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide (Org.). **Estudando teoria da contabilidade**. São Paulo. Atlas, 2009. p. 75-84.

TOFFANIN, Silvinei. Auditoria Interna deve começar nas pequenas empresas. **Jornal do Comércio**, Porto Alegre, 7 ago. 2013. Contabilidade, p.7.

TURBAN, Efraim; VOLONINO, Linda. **Tecnologia da informação para gestão: em busca do melhor desempenho estratégico e operacional**. 8. ed. Porto Alegre: Bookman, 2013.