

# CONTROLES INTERNOS: FUNDAMENTAIS E INDISPENSÁVEIS À INTEGRIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

## RESUMO

O presente artigo versa sobre um estudo de caso realizado em uma companhia industrial do ramo de materiais de construção, localizada no estado de Santa Catarina, que para apresentação deste trabalho teve seu nome substituído por Descontrolada S.A.. A pesquisa realizada nesta companhia teve como objetivos a avaliação dos sistemas de controles internos e a emissão de uma opinião quanto à Integridade das demonstrações contábeis. Efetuou-se, inicialmente, a averiguação dos controles internos da companhia por meio de entrevista semi-estruturada. Na seqüência, para averiguação da Integridade da informação contábil, aplicou-se procedimentos técnicos de auditoria nos relatórios padrões emitidos pela Contabilidade, no balancete analítico e no razão das contas que foram selecionadas por amostragem. As constatações realizadas neste estudo de caso deram origem a esse artigo que consiste na apresentação de alguns dos efeitos possíveis que a inobservância a adequados controles internos contábeis pode causar à Integridade das informações contábeis. Nesse sentido, através das observações realizadas na pesquisa, o artigo desenvolvido demonstra, de maneira pragmática, quão fundamentais e indispensáveis são os controles internos à Integridade da informação contábil.

**Palavras-chave:** Controles internos; Informações contábeis; Integridade; Contabilidade.

## 1 INTRODUÇÃO

Quando se discute no meio contábil a controladoria, a auditoria, governança corporativa, dentre outros temas emergentes, um assunto parece ser inevitável - a relevância dos controles internos para se atingir os objetivos propostos nessas áreas.

A importância de adequados controles internos pode ser medida, inclusive, através da norma de auditoria vigente que, com base na relação direta existente entre a Contabilidade, os controles internos e a auditoria independente, determina que, quanto mais confiável o sistema de controle interno, menor será o volume de testes a serem aplicados na execução dos trabalhos (ANTUNES, 1998).

Na condição de diferencial competitivo que pode ser considerada, a informação contábil de qualidade, cada vez mais, vem demonstrando sua relação com a necessidade de controles internos adequados. Nos dizeres de Jund (2001, p. 231), “o principal meio de controle que dispõe uma administração, do ponto de vista financeiro, é a Contabilidade”.

Em vista disso, a Contabilidade deixou de ser uma fonte histórica de informações passadas, montadas através de seus registros, e passou a ser utilizada como instrumento de vital importância para as entidades, provendo-as com informações fidedignas, úteis e tempestivas para que essas possam controlar e manter atualizadas suas metas definidas em seus planejamentos, auxiliando na gestão econômica e financeira das entidades.

Dito de outra maneira, a verdade da contabilidade reside em ser instrumento útil para a tomada de decisões pelo usuário, tendo em vista a entidade (IUDÍCIBUS, MARTINS & GELBCKE, 2000).

Entretanto, para se tornar um instrumento de utilidade para os usuários, algumas características são consideradas essenciais à Contabilidade, dentre as quais se destaca, para esse trabalho, a Integridade.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a Integridade define-se como atributo fundamental para a confiabilidade da informação contábil (IUDÍCIBUS, 2000, p. 77).

Segundo a Resolução CFC nº 774/94 (*apud* Iudícibus, Martins & Gelbcke, 2000, p. 79), a Integridade diz respeito “à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, isto é, sem qualquer falta ou excesso”.

Logo, para que a informação contábil seja íntegra entende-se como fundamental e indispensável o uso de controles internos, que se apresentam como ferramentas que dão suporte ao planejamento, à execução e ao controle das atividades empresariais.

Com esse entendimento, o objetivo do presente artigo consiste em apresentar alguns dos efeitos possíveis que a inobservância a adequados controles internos contábeis pode causar à Integridade das informações contábeis.

Essa abordagem antagônica é realizada através da apresentação de uma pesquisa feita em uma companhia industrial do ramo de materiais de construção. Ou seja, a presente pesquisa espera contribuir para a evolução do assunto no âmbito pragmático, de modo a demonstrar o efeito prático da inobservância (e não da observância) a adequados controles internos.

Nesse sentido, o artigo inicia com uma breve revisão teórica sobre o assunto, seguida pela abordagem metodológica adotada na pesquisa. As principais características da companhia analisada vêm na seqüência. Logo após, descreve-se o núcleo da pesquisa: evidências encontradas e a análise desses dados. Por fim, apresentam-se as conclusões a cerca do pesquisado.

## **2 CONTROLES INTERNOS**

O *American Institute of Certified Public Accountants* - AICPA (*apud* Galloro, 2000, p. 61) define que controle interno “é o plano da organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados dentro da empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e a confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e fomentar o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão”.

Dessa conceituação, chama-se a atenção para a importância dos controles internos como instrumento que, se bem aplicado, permite à administração de uma entidade acompanhar e medir o alcance de seus objetivos e de suas metas, através do cumprimento das regras e estratégias estabelecidas no planejamento estratégico.

Contemplam-se na definição elementos que são de caráter essencial para existência de controles internos, quais sejam: proteção do patrimônio (ativos); conferir a exatidão e a fidelidade aos dados contábeis; promover a eficiência operacional; e, estimular a obediência às diretrizes estabelecidas pela alta administração.

A proteção do patrimônio é algo que já é tradicional no meio administrativo, contábil e financeiro e, dessa maneira, dispensa comentários adicionais.

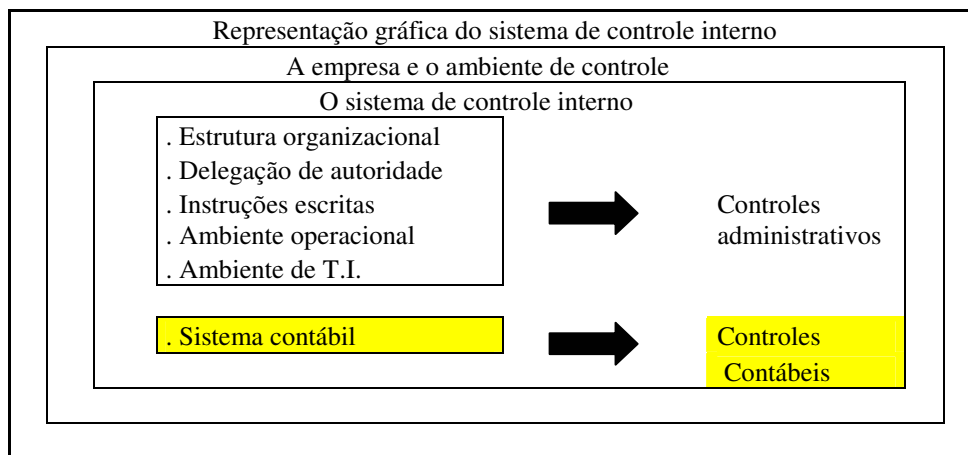
Conferir a exatidão e a fidelidade aos dados contábeis é algo crucial à continuidade das operações das empresas, sobretudo na promoção da informação (tanto para fins interno quanto externo). Para tal, mecanismos que garantam a coleta de tais informações com a maior acuracidade possível tornam-se indispensáveis.

Promover a eficiência operacional é garantir que as operações sejam executadas de acordo com as melhores condutas, mantendo a motivação do pessoal e estimulando a comunicação e o cumprimento das regras adotadas, visando à otimização dos recursos e o alcance das metas estabelecidas.

Estimular a obediência às diretrizes estabelecidas pela alta administração significa garantir a adesão às políticas adotadas, de maneira que os participantes da empresa rumem juntos a uma mesma direção. Trata-se de procedimentos uniformes e obrigatórios que visam minimizar os riscos de que os produtos e/ou serviços da entidade não caiam no descrédito dos clientes, causando perdas substanciais à empresa.

Os controles internos podem ser caracterizados como: 1) administrativos, que são aqueles que estão ligados principalmente à eficiência operacional e a obediência às diretrizes administrativas; 2) contábeis, que têm como objetivos diretos a proteção patrimonial e a

qualidade da informação contábil (esse último determinado, principalmente, pela integridade, tempestividade, fidedignidade e confiabilidade dos registros contábeis). Para que se possa compreender melhor esta divisão, torna-se fundamental recorrer à representação gráfica exposta por Peleas.



Fonte: Peleas (2003, p. 09).

Figura 1 – Representação gráfica do sistema de controle interno (grifos nosso)

Nesse contexto, Peleas (2003, p. 08) define os controles contábeis como sendo “elementos do sistema de controle interno desenvolvidos pelos contadores, por determinação dos proprietários, controladores e administradores, que servirão de suporte ao planejamento, à execução e ao controle das atividades empresariais”.

Para Galloro (2000, p. 61), os controles internos, em conjunto com a Contabilidade, devem garantir que:

- as operações sejam executadas de acordo com as autorizações gerais ou específicas da administração;
- todas as operações sejam registradas oportunamente, pelo valor correto, nas contas adequadas e no período contábil certo, de forma que a preparação das demonstrações contábeis seja feita dentro de critérios estáveis e que possa haver um controle contábil dos ativos;
- o acesso aos ativos seja feito apenas por pessoa autorizada pela administração, para minimização da ocorrência de fraudes, e no caso de existir alguma, haver a possibilidade de descobrimento rápido e determinação de sua extensão;
- a comparação dos registros de controle dos ativos com os ativos existentes ocorra com intervalos razoáveis para que sejam tomadas medidas saneadoras no caso de constatação de diferenças;
- a localização de erros e desperdícios seja possível, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção ao se registrarem as operações; a eficiência e a motivação do pessoal sejam estimuladas; e,
- um controle eficiente sobre todos os aspectos vitais e estratégicos do negócio possa ser obtido.

Nesse sentido, os controles contábeis adequadamente aplicados, tornam-se instrumentos de excelência que podem auxiliar na promoção da confiabilidade dos dados contábeis gerados pelos sistemas de informações contábeis, que englobam os recursos financeiros e patrimoniais de uma organização (MOSCOVE, SIMKIN & BAGRANOFF, 2002).

Apesar de parecer algo genérico, a formatação de um sistema de controles internos é algo bastante peculiar e característico de cada entidade, e leva em conta fatores como: o porte da companhia, sua estrutura, complexidade e diversidade de suas operações; as

regulamentações legais gerais e específicas a que cada empresa está sujeita; o próprio sistema de informações (processamento de dados); dentre outros fatores.

A aplicação dos controles internos exige, ainda, que sejam levadas em conta as suas limitações, quais sejam: i) a relação custos *versus* benefícios: onde o custo dos controles internos de uma entidade não devem ser superiores aos benefícios por eles proporcionados; ii) o conluio: que ocorre quando indivíduos agem conjuntamente, visando fraudar os controles internos, de maneira que esses não conseguem detectá-los; iii) o julgamento incorreto das informações: que podem gerar decisões equivocadas; iv) as falhas: interpretações equivocadas de manuais de instruções e procedimentos (sem que haja a intenção de burlar), geralmente ocorrida por razões como distração, cansaço ou descuidos em geral (BOYNTON, JOHNSON & KELL, 2002).

### **3 ABORDAGEM METODOLÓGICA**

A pesquisa realizada trata de um estudo de caso desenvolvido em uma companhia industrial do ramo de materiais de construção localizada no estado de Santa Catarina. Segundo Gil (1995, p. 79), a adoção desse método monográfico é de grande utilidade “nas situações em que o objeto de estudo já é suficientemente conhecido a ponto de ser enquadrado em determinado tipo ideal”.

Numa primeira análise foram averiguados os controles internos da entidade utilizando a técnica de entrevista semi-estruturada, a qual se caracteriza pela busca das respostas no entendimento do entrevistado, ao passo que lhe permite explicar e exemplificar a sua resposta, enriquecendo, destarte, a investigação (TRIVIÑOS, 1987). Através da entrevista ficou verificada a inadequação dos controles internos.

Na seqüência, procedeu-se a verificação, com o uso de testes, amostragens e julgamentos, das contas patrimoniais e de resultado, constantes das demonstrações contábeis, com análise dos balancetes e dos razões das contas selecionadas. Essa etapa caracterizou-se pelo uso da técnica de observação sistemática e da análise documental. Nesse caso, conforme depreende de Gil (1995, p. 109), a observação sistemática foi utilizada no entendimento de que o pesquisador pôde determinar os aspectos significativos para alcançar os objetivos pretendidos, mediante a elaboração previa de um plano de observação – um programa geral de auditoria extraído de JUND (2001) e BOYNTON, JOHNSON & KELL (2002).

Após a realização da pesquisa de campo, o trabalho consistiu então em colocar no papel o que havia sido constatado. Diante de tal proposta, utilizando-se dos dizeres de Triviños (1987, p. 110), ao passo que se tratar de um estudo de caso é recomendável o uso do estudo descritivo, no qual se aprofunda a descrição de determinada realidade.

Nesse contexto, a pesquisa de campo realizada é abordada de maneira exploratório-descritiva (combinados) pelo presente artigo. Segundo Lakatos & Marconi (1991, p. 188), na pesquisa exploratório-descritiva (combinados) o objetivo é:

“descrever completamente determinado fenômeno, como, por exemplo, o estudo de um caso para o qual são realizadas análises empíricas e teóricas. Podem ser encontradas tanto descrições qualitativas e/ou quantitativas quanto acumulação de informações detalhadas como as obtidas por intermédio da observação. Dá-se precedência ao caráter representativo sistemático e, em consequência, os procedimentos de amostragem são flexíveis”.

### **4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DA PESQUISA DE CAMPO**

Com o objetivo de preservar o nome da entidade pesquisada adotou-se o nome fictício de Descontrolada S.A.. Essa companhia, que possui duas empresas controladas, foi constituída no início dos anos 60 e, com um portfólio de mais de mil tipos de produtos (em geral, plásticos), seus principais clientes são empresas montadoras de automóveis e de

construção civil. No seu auge, a empresa chegava a faturar mais de 6 milhões de dólares mensalmente.

A partir da década de 90, a empresa entrou num processo de crise financeira e começou a deixar de recolher tributos. No início deste milênio, a companhia entrou em crise. Os funcionários entraram em greve por tempo indeterminado reivindicando salários, férias, e outros valores atrasados. O passivo contingencial atingiu, na época, aproximadamente, quinhentos milhões de reais, sendo a grande maioria de natureza tributária. Chegou a entrar em concordata. O faturamento caiu para 1,5 milhões de reais/mês.

Em novembro de 2002, os funcionários assumiram o controle acionário da empresa. Criaram um conselho de fábrica e afastaram os acionistas (administradores) da direção da empresa. Atualmente, possui em seu quadro aproximadamente 650 funcionários, e um faturamento em torno de 3 milhões de reais/mês.

A estrutura patrimonial da empresa na data de início da pesquisa era apresentada, aproximadamente, da seguinte maneira: Ativo de R\$ 271 milhões, capital de terceiros de R\$ 202 milhões e Patrimônio Líquido de R\$ 69 milhões, sem considerar, principalmente, o grande passivo contingencial que era estimado em um valor muito próximo do Ativo total.

É importante enfatizar que a avaliação realizada nos controles contábeis dessa entidade resultou em inúmeras recomendações e sugestões, sendo que muitas das quais já vêm sendo implantadas pelos gestores, na busca da readequação do sistema de controles internos da entidade. Destaca-se, entretanto, que não são apresentados os dados relativos aos controles internos, pois o artigo parte de um pressuposto de que o ambiente de controle é deficiente, visando analisar as informações contábeis resultantes desse ambiente, quanto à sua Integridade.

Assim, na interpretação dos dados expostos nesta pesquisa, deve-se considerar que a situação do sistema de controles internos da companhia era inadequada e não inspirava a menor segurança à entidade, em termos de controle de suas operações e atividades.

Dito de outra maneira, a averiguação que foi realizada nos controles internos da empresa evidenciou que: poucas segregações de funções eram respeitadas; as diretrizes de pessoal não estavam claramente definidas; o sistema de informações não permitia uma boa trilha de auditoria; e, os controles, em relação ao uso dos ativos fixos, eram praticamente inexistentes.

#### 4.1 EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS

Para tornar mais compreensível a pesquisa realizada, apresenta-se a seguir a estrutura do Balanço Patrimonial adotada pela companhia. Essa demonstração contábil (que para essa apresentação considerou o resultado do exercício dentro da conta “lucros acumulados”) será utilizada somente para que se possa identificar com maior facilidade os grupos afetados pelas não-conformidades encontradas.

<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
CIRCULANTE (itens 1)	CIRCULANTE (itens 1 e 4)
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO (itens 1 e 2)	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO (itens 4)
PERMANENTE	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Investimentos (itens 1)	Capital social
Imobilizado (itens 2 e 3)	Reserva de capital
Diferido	Reserva de Reavaliação (itens 3)
	Reserva de lucros
	Lucros acumulados (e contas de resultado) (itens 1 a 4)

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 1: Efeitos nas contas patrimoniais e de resultado

Dessa forma, nesta seção são enumeradas as não-conformidades encontradas na companhia Descontrolada S.A.. Essa enumeração permite uma interligação com a seção seguinte, na qual serão apresentadas as recomendações e sugestões feitas à companhia. Nesse sentido, quanto às evidências empíricas encontradas têm-se as que seguem:

*a) Itens 1 do Quadro 1*

A empresa possui créditos a receber de companhias ligadas ao grupo que representam 0,9% do total de seu ativo, contabilizados no curto prazo. Tais créditos referem-se a transações comerciais que não possuem prazo previsto para recebimento, sendo que uma parcela desse valor não se espera receber. No que se refere aos direitos a receber (assim contabilizados), representando 11,4% do total do ativo (0,3% no curto prazo e 11,1% no longo prazo), existem valores a receber de companhias que estão inativas. Existem, também, outros créditos a receber que representam 3,7% do total do ativo, registrados na rubrica de “outros direitos a realizar – imóveis”. O montante refere-se ao terreno onde está localizada uma de suas controladas. Outrossim, a rubrica “despesas do exercício seguinte” possui saldo da ordem de 0,03% do total do ativo, desmembrada em contas como, por exemplo, férias e produção, as quais são contas originalmente de natureza credora.

*b) Itens 2 do Quadro 1*

Destacam-se na composição dos ativos da empresa os saldos de realização no longo prazo, os quais representam 79,5% do total do ativo. Dentro do longo prazo representando 65,5% do ativo total, estão reconhecidos sobre a égide de títulos e valores mobiliários de longo prazo, títulos da dívida pública; e, representando 5,8% do ativo estão os itens do ativo imobilizado, os quais não vêm sendo utilizados dentro da capacidade esperada.

*c) Itens 3 do Quadro 1*

A empresa possui valores relativamente relevantes registrados em “máquinas e pertences”, “ferramentas e dispositivos” e “marcas e patentes”. Quanto às duas primeiras rubricas, não foi possível analisar, na devida extensão, a existência física de tais bens, face à restrição de tempo de trabalho. Entretanto, pode-se perceber que não existe nenhuma forma de controle dos ativos fixos dispostos nestas contas. Contudo, a terceira rubrica (marcas e patentes), que representa 3,9% do ativo total, está avaliada pelo seu “valor de mercado” (reavaliação de ativos), onde não se verificou a existência de laudo de avaliação que a fundamente e nem, sequer, a contrapartida em “reserva de reavaliação” (a qual se estima em aproximadamente 85% do total do patrimônio líquido). Outro ponto de fundamental importância a ser enumerado é a taxa de depreciação dos imobilizados. Numa escolha alternativa de um dado imobilizado, o valor registrado em depreciação não coincidia, em termos percentuais, com o período de depreciação fiscal (que é o critério de depreciação determinado pela administração).

*d) Itens 4 do Quadro 1*

Constatou-se que as obrigações com terceiros, ao grupo, correspondem a 77,6% de seu Passivo Total (29,4% no curto prazo e 48,1% no longo prazo), dentre as quais existem valores em que o prazo de quitação está vencido e que não vem produzindo efeitos no resultado, conforme contratualmente previsto. Outra questão a ser considerada em termos de provisionamento são os valores das contingências, sobre os quais a companhia não vem realizando nenhum controle. Nesse sentido, destaca-se ainda a não existência de relatórios que demonstrem as correlações entre os valores do saldo da conta de depósitos judiciais e da provisão para contingências.

## **4.2 ANÁLISE DOS DADOS**

Depreende das considerações feitas até aqui que a companhia necessita retificar e ajustar as situações evidenciadas. Para tal, as recomendações e sugestões apresentadas são as seguintes:

*a) Itens 1 do Quadro 1*

Diante do evidenciado neste item, cabe salientar que a Descontrolada S.A. estava negociando os referidos créditos e “direitos”, entretanto, até a data de encerramento dos trabalhos, o estágio das negociações não permitiam avaliar a probabilidade de realização desse saldo, no sentido de determinar a necessidade e extensão de uma constituição de provisão para perdas sobre os referidos créditos, tão pouco se pode afirmar que os créditos e “direitos” de curto prazo serão realizados dentro desse período pré-estipulado – fato esse que pode estar distorcendo a situação de liquidez da companhia.

Destarte, sugere-se que a empresa efetue um acompanhamento de cada caso e avalie junto à diretoria a necessidade de constituição de provisão para perdas desse montante. Recomenda-se, também, que a empresa obtenha uma confissão de dívida das empresas ligadas, a fim de efetuar a reconciliação desses valores.

Outro ponto de destaque foi a verificação quanto a realização dos créditos, ou seja, de que haja realmente a realização destes créditos no curto prazo. Alternativamente, apresenta-se a hipótese de se realizar a baixa de alguns desses créditos/direitos via encontro de contas de obrigações da mesma natureza, constantes do balanço da companhia, com estas mesmas empresas.

No que se referia às outras situações destacadas nesse item, considerando que a companhia não possuía interesse em alienar o terreno supracitado, o reconhecimento em seu balanço desse crédito no curto prazo distorcia, dentre outras coisas, a sua situação de liquidez.

Quanto às despesas pagas antecipadamente, apesar de se tratar de um valor irrelevante, há que se notar que tal conta é e sempre será, necessariamente, de origem devedora, portanto determinadas contas, como aquelas mencionadas (créditos à funcionários), não são usualmente utilizadas nessa rubrica. Dessa forma, a empresa estaria demonstrando um ativo que não seria recebido ou ainda sobre o qual não possuía intenção de venda. Para esses últimos, recomenda-se que seja reavaliada a sua forma de contabilização.

#### *b) Itens 2 do Quadro 1*

No que se refere ao demonstrado neste item, é essencial que a empresa esteja atenta a questão da recuperabilidade do custo de aquisição dos ativos de longo prazo (*impairment*). De acordo com as normas nacionais e internacionais de contabilidade, um ativo de longa vida deve gerar receita suficiente para que a despesa de depreciação (ou amortização) correspondente tenha sua contraposição no resultado.

Caso existam dúvidas quanto à possibilidade desse ativo gerar receitas, ou trabalhe com ociosidade elevada, pode ser necessária a constituição de uma provisão para perdas sobre os referidos ativos. Diante desse contexto, sugere-se que a empresa avalie a possibilidade de remuneração e a viabilidade de utilização (recuperabilidade) dos ativos de longa vida e, caso esses ativos não tenham fluxo de caixa futuros suficientes para cobrir seu custo de aquisição, deve-se, então, ser constituída a citada provisão para perdas.

#### *c) Itens 3 do Quadro 1*

Quanto ao imobilizado (existência física e taxas de depreciação), enfatiza-se que a falta de controle dos ativos fixos daria margem à displicência dos empregados no uso desses bens, além de permitir que ocorram desperdícios e até mesmo sumiços desses ativos.

Quanto à reavaliação dos ativos, um laudo de avaliação que fundamente o valor de mercado de bens ou direitos (entre outras informações necessárias) é o documento hábil contábil e fiscal, o que se recomenda a realização por profissionais habilitados.

No que tange ao cálculo incorreto da depreciação de bens, a consequência se daria pela distorção do resultado do exercício e na apuração incorreta do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, da Contribuição Social sobre Lucro Líquido, dos dividendos e de outros valores apurados com base no lucro do exercício.

À luz das boas práticas de controles contábeis, sugere-se que um cadastro individual (por unidade cadastral) seja realizado com a maior brevidade possível e que se mantenha sempre atualizado (destaca-se, também, que é essa uma boa oportunidade para que se

integrem os bancos de dados de equipamentos da empresa, como forma de melhorar a qualidade e a confiabilidade das informações acerca destes equipamentos).

Em relação à conta “marcas e patentes”, sugere-se que a empresa verifique a existência física do laudo de avaliação, a fim de obter evidências adequadas da contabilização a valor de mercado, para que se possa, então, decidir-se pelo estorno ou não (reversão) da “super-avaliação” desse ativo intangível.

#### *d) Itens 4 do Quadro 1*

A atualização monetária das obrigações (previstas contratualmente) que não vinham sendo reconhecidas deixam de gerar efeitos no resultado do exercício por conta de juros, multas, encargos e variação monetária. O não reconhecimento dessas despesas, dentre outros fatores, implica na acepção de uma maior base de cálculo para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido, além de descumprir com o que preceitua os princípios contábeis geralmente aceitos. Como o controle disso, até existia, sugere-se que seja efetuado um acompanhamento pelo regime de competência das atualizações monetárias contratualmente previstas, e, caso necessário, buscar-se uma negociação/liquidação desses passivos. Nesse sentido, os passivos onerosos devem receber atualização por conta de juros e encargos e demais variações monetárias previstas.

Alternativamente, uma outra saída para o equacionamento de parte dessas dívidas pode ser a realização de um encontro de contas com créditos que a Descontrolada S.A. possuía junto àquelas empresas credoras que, por sua vez, também devem estar atualizados (conforme retro-mencionado no item 1).

Recomenda-se também que a empresa obtenha confirmação do saldo devedor, de forma a assegurar que o credor mantenha os mesmos critérios de correção. No que se refere à provisão para contingências não registradas, em virtude de sua materialidade, enfatiza-se que os valores de provisões deveriam estar registrados na contabilidade, visando assim apresentar as demonstrações contábeis da empresa o mais próximo possível da realidade e cumprindo o que determina a convenção do conservadorismo (prudência).

Para efeitos de classificação sugere-se um relatório que segregue as contingências em: Provável (contabilizar); Possível (poderá ser contabilizado ou não, mas de qualquer forma deve ser evidenciado em notas explicativas às demonstrações contábeis); e, Remoto (que, em princípio, não deveria ser contabilizado, mas que poderia ser evidenciado, também, nas notas).

Outra situação foi à questão da conciliação entre o depósito judicial e a provisão para contingências. A conciliação entre os dois saldos é importante, a fim de verificar a necessidade de complemento de provisões que possuam depósito judicial e cuja expectativa de perda seja provável. Recomenda-se, sobre o assunto, um relatório que seja elaborado pela área jurídica e que atenda a necessidade de conciliação entre os referidos saldos.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSÕES**

A avaliação das atividades e dos relatórios contábeis, bem como dos controles e sistemas internos adotados levaram a reportar deficiências suficientes para afetar a Integridade das informações contábeis analisadas. As informações atuais pendem, pelo menos, dos ajustes relevantes demonstrados nos tópicos 4.1 e 4.2.

O artigo evidenciou a importância dos controles internos para a Integridade da informação contábil. Na verdade, essa Integridade está diretamente relacionada com um adequado e funcional sistema de controles internos. No caso analisado, o efeito causado a estrutura do Balanço Patrimonial foi bastante considerável, com destaque para o Patrimônio Líquido que passou de aproximadamente 25% do Ativo total, para um Passivo a Descoberto.

A companhia analisada necessita urgentemente implementar melhorias em seus sistemas de controles e procedimentos para assegurar a preparação adequada e de forma consistente das demonstrações contábeis, bem como das demais informações extraídas da Contabilidade da Descontrolada S.A..



Embora tenham sido reportadas deficiências apenas na informação contábil elaborada para fins externos, há que se perceber que, em razão da fragilidade dos controles internos e da maneira com que a Integridade da informação contábil foi afetada nessa empresa, mesmo as informações contábeis internas encontram-se afetadas pela falta de controles internos adequados.

Para atenuar o problema que vem sendo vivenciado por essa empresa, foram recomendados os seguintes procedimentos: i) elaborar manuais de procedimentos que detalhem a rotina (plano de contas e fluxogramas das transações, por exemplo) e os procedimentos a serem observados (autorização, aprovação, delineamento de responsabilidade e práticas processuais) quanto à apuração de custos, à movimentação bancária e do caixa, aos pagamentos de salários, ao faturamento, vendas e cobrança, a cálculo e recolhimento de tributos, à logística de comunicação e transporte, a planejamento e realização orçamentária e a exames periódicos em bens, almoxarifado e estoques; ii) reavaliar o quadro de pessoal, visando o uso adequado dos profissionais integrados a atividade correta com prática e treinamento adequados à função e com direcionamento de responsabilidade; iii) reestruturar o organograma funcional delimitador de relações setoriais a fim de delinear a subordinação funcional e a devida segregação de tarefas; iv) efetuar a manutenção do funcionamento dos controles internos, realizada por um departamento que se reporte diretamente à alta administração, a fim de verificá-los, avaliá-los e aperfeiçoá-los continuamente; v) realizar a manutenção adequada das técnicas fundamentais da contabilidade, como, fiscalização de registro, controle de seqüência numérica para operações da mesma natureza, inventários físicos detalhados e discriminados, conciliações em dia, confrontação e análise de dados obtidos de diversas fontes; entre outros procedimentos.

O risco a que se sujeita a companhia é relativamente considerável, e sua vulnerabilidade é resultante da falta de controles internos apropriados. Diante disso, a empresa está exposta a situações indesejáveis e corre o risco de desconhecer (por não controlar) suas próprias transações comerciais.

Em contrapartida, se fossem aplicados controles internos adequados, considerando um ambiente que não possua conluio entre empregados e que não esteja sujeito a eventos externos não controláveis, possibilitaria o aumento da proteção do patrimônio, na condução de suas operações de forma ordenada, na verificação e exatidão de dados contábeis, financeiros e administrativos (gerenciais), na eficiência operacional e na evidenciação, em tempo hábil, de desvios dos objetivos da entidade e certificação da adesão de leis, normas e políticas internas e externas à companhia.

Por fim, torna-se salutar destacar o pensamento do Banco Itaú (*apud* Pereira, 2004) em relação ao sistema de controle interno, o qual destacou que “não é uma regra a ser aplicada apenas às ações, isoladamente: é cultura a ser reforçada; é a postura que deve permear as atitudes e o comportamento ético de cada um”.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, J. J. Marques de; CARVALHO, J. M. Matos. **O controle interno numa grande empresa: verificação das condições básicas.** Revista de Contabilidade e Comércio, n. 210, Vol. LIII – 2º trimestre. Portugal: 1996.
- ANTUNES, Jerônimo. **Contribuição ao estudo e avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil.** Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP. São Paulo.
- ARENS, Alvin A.; LOEBBECKE, James K. **Auditing – an integrated Approach.** 8ª. Ed. New Jersey: Prentice Hall, 2001.
- BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria.** São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

CANO, Nilton M. **Dos fundamentos da informação contábil de controle**. Tese (Doutorado em Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1988.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

GALLORO & ASSOCIADOS AUDITORES. **Controle interno e Contabilidade como elemento de controle**. In Coleção Seminários CRC-SP / IBRACON: Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto R. **Manual de Contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JOHNSON, Orace. **Business Judgement v. Auditing Judgements**. Why the Legal distinction. Accounting, Organizations and Society. Vol. 17, 3/4. 1992.

JUND, Sergio. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos**. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

MOSCOVE, Stephen A.; SIMKIN, Mark G.; BAGRANOFF, Nancy A. **Sistemas de Informações Contábeis**. Tradução Geni G. Goldschmidt. São Paulo: Atlas, 2002.

PELEAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

\_\_\_\_\_. **Falando sobre o sistema de controle interno**. IOB – Informações Objetivas, Temática Contábil e Balanços. São Paulo: Boletim IOB n. 37/2003, p. 1-10, 2003.

PEREIRA, Antonio Nunes. **A importância do Controle Interno para a gestão das empresas**. In: Anais do 1º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo: EAC/FEA/USP, 2004. Disponível em: [www.eac.fea.usp.br/congressousp](http://www.eac.fea.usp.br/congressousp).

ROZO, José Danúbio. **Controle interno como variável explicativa do sucesso empresarial**. In: Anais do 2º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo: EAC/FEA/USP, 2002. Disponível em: [www.eac.fea.usp.br/congressousp](http://www.eac.fea.usp.br/congressousp).

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.