A Contribuição dos Procedimentos de Auditoria na Gestão das Instituições Constituídas sob a Forma de Sociedades por Ações – S.A.

Leonardo Augusto de Freitas
Faculdade Espam Planaltina
Pedro de Moura Neto
Faculdade Espam Planaltina

RESUMO

O trabalho a seguir visa apresentar os benefícios que os procedimentos de auditoria trazem para a gestão das empresas constituídas sob a forma de sociedades anônimas. É apresentado os principais procedimentos utilizados pelos controles internos e os benefícios por sua utilização, que vão desde uma maior segurança nos dados apresentados até a apresentação do perfil do funcionário, expondo suas qualidades e pontos que necessitam de maior atenção e correção. E as etapas de um processo de auditoria externa, onde um dos principais objetivos é o de assegurar a fidedignidade dos dados apresentados nas demonstrações da entidade auditada. Dando um aporte a população, de que os dados apresentados representam a real situação econômico, financeira e patrimonial em que se encontra a empresa.

Palavras-chave: Auditoria. Procedimentos. Controle.

1 INTRODUÇÃO

1.1 Problematização

As Instituições constituídas sob a forma de sociedades por ações, ou simplesmente Sociedades Anônimas, têm alcançado patamares de crescimento interessantes ao longo do tempo, na medida em que ampliam sua participação no mercado e permitem a entrada de novos interessados em participar de seu capital.

Na outra ponta dessa verdade está o fato de que os interessados em fazer parte desse contexto empresarial têm se preocupado em absorver o maior e mais completo nível de informações acerca dessas instituições, justamente para garantir a obtenção de resultados como retorno de seus investimentos e, ao mesmo tempo, reduzir riscos de perda.

Nessa esteira, percebe-se que o surgimento da Auditoria advém justamente da relação que precisou se estabelecer com as sociedades anônimas, no sentido de proteger a sociedade quanto ao investimento. No entanto, pode-se concluir que a atuação da Auditoria é garantia para se estabelecer e manter a gestão empresarial em obediência às melhores práticas do mercado.

1.2 Justificativa

O mundo globalizado tem apresentado às empresas, principalmente àquelas que mantêm ações em bolsa, como é o caso das sociedades anônimas, um nível de amadurecimento

administrativo e operacional próximo da perfeição, na medida em que exige a adoção de governança corporativa capaz de proteger o investidor, particularmente o de menor poder aquisitivo.

Um dos pilares dessa garantia é indicada pela atuação da Auditoria, que, com sua tradição de atuação e busca pela evidência em seus trabalhos, permite a obtenção de situações muito próximas da verdade absoluta. Por ser assim, esta pesquisa pretende abordar os procedimentos de Auditoria no acompanhamento das atividades desenvolvidas pelas empresas de Sociedades Anônimas.

1.3 Objetivo Geral

Evidenciar a atuação da Auditoria no processo de gestão das empresas constituídas por ações.

1.4 Objetivos Específicos

a) Relatar o histórico de surgimento da atividade de Auditoria, relacionando com a atuação junto às empresas constituídas sob a forma de ações.

b) Descrever as características das empresas formadas por ações, indicando como se dá a forma de participação daqueles que se interessem em ingressar em seu capital.

c) Apresentar os principais procedimentos de auditoria junto às instituições formadas por ações, as sociedades anônimas, evidenciando sua participação no aperfeiçoamento da gestão empresarial.

d) Apontar as principais vantagens alcançadas pelas empresas sociedades anônimas que se utilizam dos trabalhos de auditoria na formação de uma gestão voltada para a adoção das melhores práticas de mercado.

1.5 Metodologia

Para elaboração do trabalho foi utilizado o método de Pesquisa Bibliográfica, por meio de uma pesquisa exploratória, realizada a partir de levantamentos de materiais com dados já analisados e publicados por meios escritos e/ou eletrônicos (livros, artigos científicos, páginas na Web).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

A auditoria é conceituada por Aurélio Buarque de Holanda Ferreira (1974) como um exame analítico e pericial, que desenvolve-se a partir das primeiras operações realizadas nos processos operacionais até o registro no balanço, confrontando com o conceito de FRANCO e MARRA (1989, p. 20) :

> A técnica contábil que, através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e se as

> demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

Para justificar melhor esse conceito se faz necessário compreender a história da contabilidade.

2.1 Surgimento da Contabilidade e Auditoria

A contabilidade surgiu da necessidade do homem de manter o controle de seus bens, mais comumente o número de seus rebanhos e produtos adquiridos através da caça e da pesca.

Segundo historiadores os primeiros registros contábeis datam de 4.000 a.c., e seus principais usuários eram os proprietários dos rebanhos e terras, e apenas a informação da contagem física se fazia suficiente para atender as suas necessidades, importando para eles no momento apenas saber a extensão de suas terras e quantas cabeças o seu rebanho possuía. As contagens subseqüentes eram realizadas sem datas pré-determinadas, porém mantendo uma continuidade na apuração de seu patrimônio.

Conforme Boynton (2002), percebe-se que:

> Auditoria começa em época tão remota quanto à contabilidade. Sempre que o avanço da civilização tinha implicado que a propriedade de um homem fosse confiada, em maior ou menor extensão, a outra, a desejabilidade da necessidade de verificação da fidelidade do último, tornou-se clara.

E assim, juntamente com os principais indícios do surgimento da contabilidade, haveria a necessidade de conferir e averiguar a situação do patrimônio e aprovar os dados apresentados em contagem física, surgindo a auditoria.

2.1.1 Evolução da Auditoria e surgimento do Auditor

Já na Roma antiga, os imperadores nomeavam funcionários, que deveriam supervisionar as operações financeiras das províncias e prestar contas. No Egito havia a necessidade de se verificar os registros da arrecadação de impostos, enquanto na Grécia verificações ocorriam nas contas dos funcionários públicos.

Enquanto que na Inglaterra do século XIII os representantes oficiais, nomeados pelo rei, ficavam encarregados de efetuar uma conferência de dados e informações apresentadas, quando solicitados, e deveriam apresentar sua opinião em forma de relatórios, chamados de “Probatur Sobre as Contas”. O termo auditor surgiu na Inglaterra e em 1314 foi criado o cargo de Auditor do Tesouro da Inglaterra, oficializando assim, a profissão de auditor.

O grande marco para a necessidade da auditoria ocorreu em 1929, quando houve a quebra da bolsa de valor de Nova Iorque. Os dados apresentados pelas empresas não possuíam transparência e não eram verificados, o que poderia ocasionar ao investidor falsas expectativas em relação à empresa.

2.1.2 Evolução da Auditoria no Brasil

Com o término da era colonial e crescimento do sistema capitalista, o mercado teve de se expandir em decorrência do aumento de demanda. As empresas, antes em sua maior parte formada por grupos familiares, tiveram de se adequar as novas tendências do mercado.

Havia, por conseguinte, a necessidade de aumento do capital para a empresa, e a abertura de capital aos novos investidores e acionistas e por meio de empréstimos a longo prazo representam os melhores meios de se obter recursos de terceiros.

Porém os grandes bancos e investidores precisavam ter informações sobre a situação patrimonial e financeira da empresa, a fim de avaliar a rentabilidade e risco do investimento. Desta forma as demonstrações contábeis se mostraram importantes informativos sobre a situação patrimonial e financeira da empresa. E para que essas demonstrações representassem a real situação da empresa, surgiu à necessidade de que elas fossem examinadas e validadas por profissionais de competência e capacidade reconhecida, assim como já era feito em outros países desenvolvidos, como a Inglaterra.

Em 1931, por meio do Decreto nº 20.158, a função de auditor foi incluída na profissão do guardador de livros (como antes era nomeada a profissão do contador).

Antes do final da segunda guerra mundial, os trabalhos de auditoria no Brasil estavam mais ligados a administração empresarial e poucos pareceres sobre balanços eram requisitados. Com o final da guerra, houve um crescente investimento estrangeiro no país e com isso vários escritórios de auditoria instalaram-se no Brasil.

No ano de 1965, na lei nº 4.728, pela primeira vez a legislação brasileira mencionou o termo "auditores independentes", na seguinte passagem: "b) organização do balanço e das demonstrações de resultado, padrões de organização contábil, relatórios e pareceres de auditores independentes registrados no Banco Central;"(Art. 20, Inciso III, § 1º b). Posteriormente, o Banco Central do Brasil (BCB) estabeleceu vários regulamentos e tornou obrigatória a auditoria externa na grande maioria das entidades integrantes do Sistema Financeiro Nacional.

E com o advento da Lei nº 6.404/76, a auditoria externa ou independente tornou-se obrigatória nas empresas de capital aberto, sendo a auditoria realizada por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Aliado a criação da lei citada e o surgimento de órgãos específicos para regular o ofício da auditoria e crescimento da visão da auditoria como uma colaboradora ao desenvolvimento econômico da entidade, auxiliando no processo de gestão.

2.2 Empresas por Ações

As sociedades constituídas sob a forma de estatutos, chamadas de sociedades institucionais ou sociedades estatutárias, e dentre os tipos de sociedades institucionais no Direito Brasileiro encontra-se a sociedade anônima, as demais não serão abordadas neste artigo.

Conforme afirma MAMEDE (2010, p. 108).

> [...] são criadas como instituições, ofertando a terceiros a possibilidade de adesão. Os sócios, portanto, não são contratantes entre si, mas aderentes a uma proposição que lhes antecede, disposta não em um contrato social, mas num estatuto.

Desta forma os sócios não firmam um acordo entre si diretamente, pois o estatuto já antevê a possibilidade de movimentação das ações por parte dos sócios, e de certa forma até pressupõe que aja tal movimentação. No estatuto deverá constar o objeto da companhia, bem como o seu nome empresarial, havendo apenas o nome dos sócios presentes quando da criação da sociedade e não sendo necessária qualquer modificação futura no estatuto em caso de transmissão ou venda de ações.

Ao adquirir ações de uma sociedade anônima, o investidor se torna acionista da empresa, passando a ter direito sobre parte dos lucros da companhia quando ofertada a distribuição de dividendos.

2.2.1 Ações

Quando formada a sociedade e estabelecido o estatuto, o capital social da companhia será dividido em ações, conforme for estipulado no estatuto. O valor da ação será baseado na divisão do valor do capital social pelo número de ações, como o exemplo apresentado por MAMEDE (2010, p. 126): "Essa divisão implica, por óbvio, um resultado matemático: se o capital social é de R$ 500.000,00 e são 500.000 ações, cada ação terá o valor de R$ 1,00." Esse valor representa o valor nominal da ação que representa o valor do capital social dividido pelo número de ações, sendo que é facultado à companhia, no momento da elaboração do estatuto, atribuir valor nominal a ação. Caso seja atribuído valor nominal ou não a ação, o mesmo somente poderá ser modificado em caso de modificação no valor do capital social, em desdobramentos ou agrupamentos de ações ou cancelamento de ações.

As ações podem ser classificadas em dois tipos, conforme os direitos e/ou vantagens que possuem que são: ordinárias e preferenciais. As ações ordinárias são as ações que possuem direito a voto, enquanto que as ações preferenciais não possuem direito a voto, mas sim preferência na distribuição de dividendos. MAMEDE(2010, p. 128), faz um comentário sobre essa diferenciação entre ações ordinárias e preferenciais: "Essa divisão resulta da percepção de que administrar sociedades não interessa a alguns; o interesse específico destes é a vantagem econômica que o empreendimento pode lhes assegurar".

A movimentação para compra e venda de ações é realizada na Bolsa de Valores, por meio de corretoras de valores, que são instituições autorizadas a executar operações nas bolsas de valores de compra e venda de ações.

2.2.2 Bolsa de Valores

O conceito dado pela BM&FBOVESPA sobre as bolsas de valores é o seguinte:

> São locais que oferecem condições e sistemas necessários para a realização de negociação e compra e venda de títulos e valores mobiliários de forma transparente. Além disso, tem atividade de auto-regulação que visa preservar elevados padrões éticos de negociação, e divulgar as operações executadas com rapidez, amplitude e detalhes.

É na bolsa de valores que ocorre toda a movimentação de ações das companhias abertas, sendo intermediadas pelas corretoras de valores.

2.2.3 Procedimentos de Auditoria em Sociedades Anônimas

Nas empresas formas por ações, sua organização não diferente de demais empresas, havendo a maior diferença na existência do conselho de administração, que irá tomar as principais decisões sobre o futuro da empresa, destinação de lucros e escolha dos administradores e presidentes da companhia. E por vezes, fica a cargo do conselho de administração a solicitação de auditorias externas na empresa e a criação de um setor de auditoria interna, que irá responder diretamente ao conselho ou aos administradores escolhidos pelo conselho.

A auditoria externa terá por objetivo validar as demonstrações contábeis e financeiras apresentadas pelos administradores, assegurando que os dados apresentados representem a situação real da empresa, dando um amparo aos investidores e acionistas da empresa.

E cabe a auditoria interna zelar pelos controles internos da empresa, verificar o cumprimento das normas e apresentar relatórios sobre os dados colhidos nos processos operacionais, visando o seu aperfeiçoamento e correção de eventuais falhas. Alguns dos principais métodos e procedimentos utilizados nos controles internos são apresentados a partir do tópico 2.3.1.1 Controle Interno, p. 09.

2.3 Auditoria

Para GUIMARÃES (2002, p. 9) a Auditoria pode ser definida como: "um exame detalhado para comprovação da veracidade dos registros e demonstrações". O objetivo principal da auditoria é de examinar as demonstrações contábeis a fim de constatar se os dados apresentados nas demonstrações estão de acordo com a posição econômico-financeira da empresa e ao final dos trabalhos emite sua opinião sobre a situação da empresa em forma de parecer.

Para se proceder tal avaliação do patrimônio, é essencial o uso dos procedimentos de auditoria, definidos por ATTIE (2009, p. 169) como: "[...] investigações técnicas que, tomadas em conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras ou sobre o trabalho realizado.". Sendo assim, o auditor se utiliza de tais procedimentos com o intuito de vistoriar o patrimônio da entidade auditada. O exame documental é realizado e depois é confrontado com os dados obtidos dos processos operacionais possibilita que erros ou enganos nos valores lançados na contabilidade possam ser encontrados.

A auditoria pode ser dividida em dois tipos: Auditoria Interna e Auditoria Externa, começando a serem abordadas no próximo tópico.

2.3.1 Auditoria Interna

A auditoria interna é conceituada, segundo GUIMARÃES (2002, p. 131), da seguinte maneira: "Representa o conjunto de ações que ao serem aplicadas, visam examinar a estrutura dos controles internos, bem como obter informações sobre a operacionalidade da entidade.". Desta forma a auditoria interna executa séries de procedimentos de auditoria e realizando exames nos controles internos, para assegurar que a integralidade das informações que são enviadas a contabilidade.

A auditoria interna deve ainda auxiliar os administradores, fornecendo dados e informações sobre as atividades realizadas por suas gerências, e fazer análises e recomendações aos administradores, sobre as operações de suas gerências. Porém, a auditoria interna não pode

estar submetida a outras gerências, deve, portanto, estar vinculada a alta administração ou presidência, na hierarquia da empresa, para permitir a independência na execução dos trabalhos de auditoria.

Desta forma a auditoria interna promove um controle permanente dos atos administrativos e dos controles internos, atuando para prevenir possíveis problemas futuros devido a um fraco controle interno.

2.3.1.1 Controle Interno

A auditoria interna possui a atribuição de assegurar o bom funcionamento dos controles internos da entidade. Conforme apresentado por ATTIE (2009, p. 148), o AICPA (Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados) conceitua controle interno da seguinte forma:

> O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão a política traçada pela administração.

Os procedimentos de controle interno são comumente organizados e revisados pela auditoria interna.

Como o controle interno gira em torno dos aspectos administrativos, que por sua vez, tem impacto direto sobre os aspectos contábeis, há a necessidade de que os procedimentos de controle interno estejam integrados em cada processo operacional, formando um ciclo de procedimentos antes de a informação chegar a contabilidade.

Estando, os controles internos, integrados em cada processo operacional, uma vez que seja encontrada alguma discrepância, é possível refazer o caminho em ordem inversa da informação final que chegou a contabilidade e confrontar com as informações dos setores operacionais anteriores envolvidos na geração do fato verificado.

Conforme expressado por ATTIE (2009, p. 155), o controle interno possui quatro objetivos básicos, sendo eles:

- Salva guarda dos interesses da empresa;
- A precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- O estimulo e a eficiência operacional; e
- A aderência às políticas existentes.

Cada um dos objetivos será melhor trabalhado nos tópicos a seguir.

2.3.1.1.1 Salva guarda dos interesses da empresa

Este objetivo do controle interno refere-se à proteção do patrimônio da entidade. Todos os bens, direitos e obrigações das empresas, dividendos entre os diversos departamentos, são individualmente cuidados pelos setores correspondentes.

Desta forma alguns procedimentos podem dar suporte à salvaguarda dos interesses da empresa descritos por ATTIE (2009, p. 155):

> a) Segregação de Funções: estabelece a independência para as funções de execução operacional, custodia física e contabilização. Ninguém deve ter sob sua inteira responsabilidade todas as fases inerentes a uma operação. Cada uma dessas fases deve, preferencialmente, ser executada por pessoas e setores independentes entre si;

Através da segregação de funções e suas respectivas atribuições, a empresa adquire maior segurança, pois nenhum funcionário possui controle de toda uma operação, seja ela de compra ou de venda. Porém este tipo de procedimento não impede irregularidades advindas de uma formação de conluio entre os funcionários, mas dificulta sua ação de forma individual.

> b) Sistema de autorização e aprovação: compreende o controle das operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e os riscos envolvidos. Na medida do possível, a pessoa que autoriza não deve ser a que aprova para não expor a risco os interesses da empresa; (ATTIE, 2009, p. 155)

Uma medida que exige que ao menos dois departamentos estejam envolvidos diretamente com o processo, necessitando de uma requisição e posterior aprovação por outro setor, normalmente sendo o setor responsável pelo pagamento (no caso de requisição de compra de produtos ou materiais).

> c) Determinação de funções e responsabilidades: determina para cada funcionário a noção exata de suas funções, incluindo as responsabilidades que compõem o cargo. A existência de organogramas claros determina linhas de responsabilidades e autoridades definidas por toda a linha hierárquica; (ATTIE, 2009, p. 156)

A delimitação das funções e responsabilidades aliada a um organograma onde as responsabilidades e autoridades estão explícitas, ajuda a evitar desvios de funções, onde o funcionário pode incorrer em erro ou alguma outra irregularidade.

> d) Rotação de funcionários: corresponde ao rodízio dos funcionários designados para cada trabalho; possibilita reduzir as oportunidades de fraudes e resulta, geralmente, em novas idéias de trabalho para as funções; (ATTIE, 2009, p. 156)

Executando um rodízio de funcionários, evitando assim que o mesmo fique em um mesmo cargo e com responsabilidades sobre assuntos de relevante importância, principalmente financeira, para que o mesmo possa cometer fraudes ou desvios. E o rodízio possibilita a empresa, através dos funcionários, uma enorme possibilidade de desenvolvimento criativo, podendo vir a melhorar a execução de suas funções.

> e) Manutenção das contas de controle: indica a exatidão dos saldos das contas detalhadas, geralmente controladas por outros funcionários. Permite a realização de confrontação permanente entre os saldos detalhados e o saldo sintético, e a aplicação de procedimentos de comprovação da exatidão dos registros; (ATTIE, 2009, p. 156)

As contas de controle permitem a empresa uma maior segurança quanto ao controle de seus ativos, dificultando que os saldos das contas sejam subavaliados ou superavaliados, quando da chegada da informação a contabilidade, pois a mesma pode ser confrontada com o controle que outro departamento manteve fora da contabilidade. E tais contas possuem uma natureza informativa muito útil aos gerentes e administradores, pois agregam muitas informações sobre os processos ocorridos, como da entrada e saída de bens e recursos de um departamento ou processo operacional.

> h) Legislação: corresponde a atualização permanente sobre a legislação vigente, visando diminuir riscos e não expor a empresa as contingências fiscais e legais pela não-obediência aos preceitos atuais vigentes; (ATTIE, 2009, p. 156)

O setor responsável pelos pagamentos de tributos, o setor jurídico e afins, tem de se manter sempre atualizados quanto as novas leis e normas expedidas, para que a empresa esteja sempre em sinergia com as leis vigentes.

> i) Diminuição de erros e desperdícios: indica a detecção de erros e desperdícios na fonte; comumente essas falhas são originadas devido a controles mal definidos, falta de controles, cópias e vias excessivas etc. A divisão racional do trabalho, com a identificação clara e objetiva das normas, procedimentos, impressos, arquivos e numero de subordinados compatível, fornece condições razoáveis que permitem supervisão suficiente e, conseqüentemente, prevenir-se contra ocorrências de erros e desperdícios; (ATTIE, 2009, p. 156)

Possibilita uma maior correção e prevenção, pois visa detectar o erro ou desperdício na sua fonte, no processo operacional onde ocorre, evitando que cause maiores prejuízos em decorrência do erro ou desperdício nos demais processos operacionais.

> j) Contagens físicas independentes: corresponde a realização de contagem físicas de bens e valores, de forma periódica, por intermédio de pessoa independente ao custodiante, visando maximizar o controle físico e resguardar os interesses da empresa; (ATTIE, 2009, p. 156)

Este procedimento visa assegurar que os valores apresentados nos controles, como partes dos estoques e caixa da empresa, estarão sob maior proteção com uma verificação de uma parte independente, podendo ser um agente externo a empresa ou de gerências diferentes.

> l) Alçadas progressivas: compreende o estabelecimento de alçadas e procurações de forma escalonada, configurando os altos escalões as principais decisões e responsabilidades. A utilização de alçadas progressivas, com dupla assinatura de pessoas independentes entre si, fornece maior segurança à empresa, permitindo que as principais decisões, de acordo com os riscos e valores envolvidos, fiquem canalizadas juto aos principais administradores. (ATTIE, 2009, p. 156)

Desta forma as principais decisões, e a responsabilidade pelas escolhas, ficam a cargo dos gerentes e administradores, evitando que funcionários de menor cargo tomem decisões que podem vir a afetar o desempenho da empresa, reduzindo seus resultados.

E a utilização de dupla assinatura, envolvendo seguimentos diferenciados e independentes em relação à hierarquia, fornece uma maior segurança a empresa quanto a saída de recursos, pois necessita do envolvimento de dois seguimentos e seus gerentes, focando todas as responsabilidades nos gestores.

2.3.1.1.2 Precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais

Os controles internos por meio desse objetivo buscam a geração das informações e relatórios de forma adequada e em tempo hábil para que o administrador possa se utilizar das informações que constam nos informes e relatórios.

O principal bem que uma empresa possui é a informação, e a mesma deve ser precisa. Os gerentes e administradores precisam que a informação chegue em tempo útil, para que possam tomar decisões baseadas nas informações constantes nos relatórios. Como comenta ATTIE (2009, p. 159) sobre a informação: "A informações só tem validade a partir do momento em que é exata, confiável e oportuna; dessa forma, precisa basear-se forma, precisa basear-se em dados verídicos, informados tempestivamente."

E ATTIE ainda apresenta alguns meios para dar suporte a precisão e confiabilidade dos informes e relatórios:

> a) Documentação confiável: corresponde a utilização de documentação hábil para o registro das transações. A utilização de provas independentes serve para comprovação mais segura de que as operações e os registros estão em forma exata; (ATTIE, 2009, p. 157)

A utilização de documentação específica para registro de transações e gastos da gerência permite maior confiabilidade aos dados apresentados, e impedindo que haja uma confusão entre os departamentos sobre quais políticas e planejamentos seguir, pois os gerentes terão de se utilizar apenas das informações passadas e apresentadas por documentação oficial da empresa e dos administradores.

> b) Conciliação: indica a precisão ou diferenças existentes entre as diversas fontes de informação, visando a manutenção equilibrada entre estas e a eliminação tempestiva de possíveis pendências; (ATTIE, 2009, p. 157)

A execução de conciliação em períodos cíclicos permite um maior controle dos dados apresentados em planilhas de controle e das informações que chegam à contabilidade para serem lançadas.

> c) Análise: objetiva a identificação da composição analítica dos itens em exame, de forma a possibilitar a constatação de sua constituição; (ATTIE, 2009, p. 157)

Por meio de análise de itens, buscando evidenciar a formação completa da informação e lançamento, desde o início da cadeia de processo operacional ao final da informação recebida pela contabilidade, é possível identificar em que setor o erro ou falha ocorreu, quando há, e onde se iniciou o fato em exame.

> f) Equipamento mecânico: a utilização de equipamento mecânico visa facilitar e agilizar o registro das transações, fomentando a divisão de trabalho. A adoção de meios de registro mecânico ou eletrônico deve ser feita de acordo com as características e necessidades da empresa; (ATTIE, 2009, p. 157)

Utilizar equipamentos mecânicos para facilitar e dar maior velocidade aos registros, e ainda possibilita uma constatação e verificação mais rapidamente, bastando buscar nos registros as informações sobre os fatos em exame e quem efetuou tais operações. E um sistema mecanizado, seja sob a forma de computadores ou softwares específicos necessita de cuidados constantes, para que não acabe incorrendo em prejuízo para a empresa quando os mesmos falharem, principalmente devido à falta de manutenção.

2.3.1.1.3 O estímulo a eficiência operacional

Esse objetivo do controle interno determina a melhor forma de as tarefas serem realizadas, sua aplicação e ação. As tarefas realizadas pelos setores devem seguir uma mesma linha de conduta e raciocínio.

Alguns dos procedimentos que podem ser adotados segundo ATTIE são:

a) Seleção: possibilita a obtenção de pessoal qualificado para exercer com eficiência as funções específicas; (ATTIE, 2009, p. 158)

Realizar uma seleção prévia dos funcionários é imprescindível para a empresa, evita que funcionários desqualificados e inexperientes tomem a frente de cargos importantes e que exigem conhecimentos específicos.

b) Treinamento: possibilita a capacitação do pessoal para a atividade proposta; dele resultam melhor rendimento, menores custos e pessoal atento e ativo a sua função; (ATTIE, 2009, p. 158)

Uma melhor capacitação dos funcionários é muito importante para o desenvolvimento da empresa. Manter os funcionários atualizados e bem treinados aumenta a sua produtividade e melhora a aplicação dos conhecimentos nos processos da empresa.

c) Plano de carreira: determina a política da empresa ao pessoal quanto as possibilidades de remuneração e promoção, incentivando o entusiasmo e a satisfação do pessoal; (ATTIE, 2009, p. 158)

Por meio do plano de carreira a empresa incentiva o funcionário a trabalhar melhor, buscando uma promoção e aumento em seu salário. Funcionários mais incentivados produzem mais e melhor, melhorando ainda mais o desempenho da empresa.

d) Relatórios de desempenho: compreendem a identificação individual de cada funcionário; indicam suas virtudes e deficiências e sugerem alternativas necessárias ao aperfeiçoamento pessoal e profissional; (ATTIE, 2009, p. 158)

Com a utilização dos relatórios de desempenho a empresa pode focar seus esforços para o aperfeiçoamento do funcionário, sabendo justamente onde precisam trabalhar para aumentar a sua produtividade. E com os relatórios, os administradores possuem informações sobre os

funcionários, podendo se utilizar de suas características e virtudes para indicá-los a outros cargos ou funções que se adaptem melhor a seu perfil.

> e) Relatório de horas trabalhadas: possibilita a administração mais eficiente do tempo despendido pelo pessoal e indica mudanças necessárias ou correção das metas de trabalho; (ATTIE, 2009, p. 158)

Por meio desses relatórios a administração pode planejar uma forma mais eficaz, para que os funcionários utilizem a melhor forma o tempo planejado para cada tarefa programada.

> f) Tempos e métodos: possibilitam o acompanhamento mais eficiente de execução das atividades e regulam possíveis ineficiências do pessoal;
> g) Custo-padrão: permite o acompanhamento permanente do custo de produção dos bens e serviços produzidos, identificando benefícios e ineficiências do processo de produção; (ATTIE, 2009, p. 158)

Controlando os métodos e o tempo utilizado para a execução de cada atividade e se utilizando de um acompanhamento programado e permanente dos custos dos serviços e bens produzidos, as gerências terão informações sobre o custo de produção e fabricação de determinado produto ou do serviço ofertado.

> h) Manuais internos: sugerem clara exposição dos procedimentos internos; possibilitam prática uniforme, normatização e eficiência dos atos e previnem a ocorrência de erros e desperdícios;
> i) Instruções formais: indicam formalmente as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias, mal entendidos e a possibilidade de cobrança e follow-up tempestivos. (ATTIE, 2009, p. 159)

Normas internas ajudam a manter a ordem dentro da empresa. E devem ser sempre fiscalizadas e respeitadas, para que não comprometam os processos da empresa.

2.3.1.1.4 Aderência às políticas existentes

ATTIE se refere a esse objetivo dos controles internos como meio de assegurar que os desejos da administração, sendo estes definidos por suas políticas, sejam seguidos corretamente pelo pessoal.

Os meios apresentados por ATTIE para a correta aderência das políticas da empresa são:

> a) Supervisão: a supervisão permanente possibilita melhor rendimento pessoal, corrigindo-se rapidamente possíveis desvios e dúvidas decorrentes da execução das atividades. À medida do possível, a estrutura compatível que possibilite efetiva supervisão. Quando não são aplicados os procedimentos de controle adequados, a eficiência do sistema passa a depender, em grande parte, da supervisão exercida;
> b) Sistema de revisão e aprovação: indica, através do método de revisão e aprovação, que políticas e procedimentos estão sendo adequadamente seguidos. (ATTIE, 2009, p. 159)

A administração e seus gerentes devem sempre realizar uma supervisão do trabalho de seu quadro de funcionários, e aprovando seu trabalho antes de passar ao próximo estágio do processo operacional.

Os meios apresentadas não representam a totalidade de meios e procedimentos de controle interno, mas apresentam uma visão geral dos procedimentos básicos. Cada empresa possui peculiaridades que necessitam de uma forma específica de controle.

2.3.2 Auditoria Externa

Conforme apresentado por GUIMARÃES (2002, p. 132), a auditoria externa:

> Compreende um conjunto de procedimentos técnicos que visa emitir um parecer sobre o desempenho e a estrutura patrimonial e financeira da empresa, abrangendo com isso o resultado das operações, as mutações do Patrimônio Liquido e as origens e aplicações dos recursos, conforme determina as Normas Brasileiras de Contabilidade.

A auditoria externa não possui vínculos empregatícios com a empresa auditada, diferentemente da auditoria interna, que está ligada ao quadro funcional da empresa. A contratação dos serviços de auditoria externa ocorre por meio de contrato de prestação de serviços, entre a empresa a ser auditada e a firma de auditoria, devidamente registrada.

2.3.2.1 Etapas do Processo de Auditoria

O processo de auditoria precisa seguir um roteiro pré-determinado, que ao final visa emitir a opinião dos auditores em relação à situação financeira e patrimonial da entidade examinada.

2.3.2.1.1 Planejamento

Todo o trabalho de auditoria necessita da realização de diversas etapas, que requerem ordenação e planejamento, ATTIE (2009).

O planejamento do trabalho de auditoria determina antecipadamente cada procedimento a ser aplicado na auditoria, calculando-se o tempo despedido em cada procedimento, em cada setor, enfim, um roteiro elaborado do que deve ser feito, como e quando.

2.3.2.1.2 Trabalho de Campo

Consiste na execução dos procedimentos que constam no planejamento de auditoria.

> Conforme ATTIE (2009, p. 286):
> É o momento efetivo em que o auditor dá prosseguimento e forma ao trabalho, por intermédio da execução dos procedimentos de auditoria no exame da documentação comprobatória, na investigação minuciosa, no inquérito, na participação, na contagem de inventários, no exame de conciliações bancarias, enfim em todos os ambientes, reunindo as provas cabais para fortalecimento e base para a definição de sua opinião.

Todos os exames, procedimentos e dados colhidos em campo devem ser documentados nos papéis de trabalho.

Nesta etapa deve ocorrer a avaliação dos saldos das contas e de que as transações apresentadas tenham sido realizadas conforme apresentado. Os valores apresentados devem ser conferidos com os dados apresentados nos processos operacionais, para que a existência física dos ativos possa ser comprovada.

2.3.2.1.3 Emissão do Parecer

Depois de realizados todos os trabalhos de auditoria, os resultados obtidos e lançados nos papéis de trabalho são analisados para firmar a opinião do auditor.

Os eventuais ajustes propostos deverão ser corrigidos pela empresa e os auditores irão elaborar um parecer com a sua opinião sobre a situação patrimonial da empresa, se a mesma é refletida corretamente nas suas demonstrações contábeis.

Desta forma está evidenciada a situação das demonstrações contábeis da empresa, servindo para os que interessar saber, que os dados apresentados foram avaliados por auditores independentes.

Podendo o parecer estar dividido em quatro tipos, o primeiro, sendo o de maior relevância para as empresas, o parecer sem ressalvas, aprovando os dados apresentados pela empresa e atestando que a situação apresentada nos demonstrativos representa a real situação em que a empresa se encontra; enquanto o parecer com ressalvas, ainda que aprove os dados apresentados, algum fato relevante sobre a empresa, quando o auditor discorda de algum dado apresentado, mas sem que requeira um parecer adverso.

Os outros dois tipos de pareceres apresentam as opiniões dos auditores de modo que eles não aprovam os dados apresentados nos balanços, o primeiro sendo o parecer adverso, onde segundo ATTIE (2009, p. 80) "o auditor deve emitir parecer adverso quando verificar que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilite a emissão de parecer com ressalvas". Então o auditor ira expressar sua opinião de que as demonstrações não representam a posição adequada patrimonial e financeira da empresa. Já o parecer com abstenção de opinião ocorre quando o auditor não obteve comprovações suficientes para emitir uma opinião sobre os dados apresentados nas demonstrações.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A principal vantagem do trabalho da auditoria externa está na forma de seu parecer, pois o mesmo atesta a fidedignidade das informações apresentadas nas demonstrações contábeis da instituição auditada.

Os investidores terão real noção da situação da empresa, pois a opinião é fundamentada e apresentada por pessoas independentes da empresa, sem vínculos com a mesma.

Enquanto que a auditoria interna assegura uma maior eficácia dos controles internos e seus procedimentos. Apresentando, quando for oportuno, correções e atualizações para as normas e procedimentos do controle interno da empresa.

Conforme apresentado, os controles internos tornam muito eficazes o controle dos processos da empresa pelos administradores, reduzindo sensivelmente as ocorrências de erros e fraudes e lhes auxiliando em sua gestão.

E, dessa forma, a auditoria blinda a contabilidade, ajudando a evitar que informações imprecisas e falsas cheguem e sejam lançadas na contabilidade, através do acompanhamento constante das informações geradas pelos processos operacionais. E possibilita aos gestores das empresas obterem maiores informações sobre os perfis de seus funcionários, por meios dos relatórios oferecidos pelo controle interno, podendo destacar quais as principais virtudes e o que precisa ser trabalhado para melhorar ainda mais o desempenho do funcionário.

Referencias Bibliográficas

ALMEIDA, Marcelo Cavalacnti. **Auditoria**: Um curso Moderno e Completo. São Paulo: Atlas, 2003. 6ª 590 pgs.

ATTIE, William. **Auditoria**: Conceitos e Aplicações. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BM&FBOVESPA. **Conceitos Fundamentais**: Mercado de Ações: Fundamentos e Definições. p. 12.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**: Tradução Autorizada. 7ª ed. (título da obra em inglês: Modern Auditing). São Paulo: Atlas, 2002.
CREPALDI, Silvio Aparecido. Auditoria Contábil: Teoria e Prática. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FRANCO, Hilário & MARRA, Ernesto**. Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas, 1989.

GUIMARÃES, Marcos Freire. **Manual de Auditoria**. Brasilia: VESTCON, 2002. p. 269

MAMEDE, Gladston. **Manual de Direito Empresarial**. 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.