

CONTROLE INTERNO E GOVERNANÇA CORPORATIVA

Cláudio Marcelo Rodrigues Cordeiro¹

RESUMO

O presente artigo aborda (essencialmente) sobre os controles internos, trazendo a sua definição, natureza e classificação, estabelecendo a relação entre estes e os trabalhos de auditoria. Tratar-se-á ainda sobre aspectos relacionados às práticas de governança corporativa, e sua importância para a auditoria, e para os investidores. Ao final, será feita exposição sobre como é tratada a transparência dos números e das informações, de acordo com a Lei *SOX Sarbanes-Oxley*, legislação dos Estados Unidos da América que norteia as práticas de controles internos daquele País.

Palavras-Chave: Controle Interno; Auditoria; Governança Corporativa.

ABSTRACT

The present article focuses on internal controls, its definition, nature and classification. It establishes a relationship between these and audit work and will be treated about aspects related to the practise of corporate governance, its importance to auditing and to the investor. In the end, it will be demonstrated how is treated the transparency of numbers and informations in accordance with Sarbanes-Oxley, an legislation from USA that guides the internals control practises of this country.

Key words: Internal Controls; Audit; Corporate Governance.

INTRODUÇÃO

Este artigo trata a respeito da importância do controle interno para a auditoria e a organização, suas categorias e classificações. Far-se-á uma revisão dos conceitos aplicáveis na área de controles internos e seus objetivos, de modo a estabelecer a condução do raciocínio para determinações estabelecidas por órgão internacional, voltado à área de segurança na informação, como é o caso do *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*. Serão abordados ainda aspectos de governança corporativa e a relação do controle interno com a auditoria, finalizando com uma descrição da responsabilidade dos gestores da informação, à luz da Lei *Sarbanes Oxley*.

¹ Auditor e professor de auditoria, perícia contábil e contabilidade internacional nas Faculdades Santa Cruz, no curso de graduação e de pós-graduação. Professor de graduação na Universidade Positivo - UP, lecionando a disciplina de Contabilidade Avançada. Coordenador do Curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas Santa Cruz de Curitiba. Mestre em Administração e Gestão Financeira pela Universidade de Extremadura da Espanha. e-mail: profclaudiom@gmail.com

1 DEFINIÇÃO DE CONTROLE INTERNO

A definição mais utilizada para o controle interno é a descrita pela AICPA *American Institute of Certified Public Accountants*², entidade americana responsável por definições e padrões voltados para a área de auditoria, citando que controle interno é o plano da organização e todos os métodos e medidas coordenadas, adotados dentro de uma empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e fomentar o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão.

2 NATUREZA DOS CONTROLES INTERNOS

De acordo com Andrade (1999), os controles podem ser classificados segundo a sua natureza em:

- controles internos contábeis;
- controles internos gerenciais;
- controles internos operacionais;
- controles internos dos sistemas informatizados.

2.1 CONTROLES INTERNOS CONTÁBEIS

São os controles estabelecidos como parte do plano geral organizatório, no tocante à estrutura contábil.

Compreende os métodos e procedimentos voltados fundamentalmente à:

a) Proteção do patrimônio:

- contra erro incidental e involuntário;
- contra erro premeditado e intencional, com ou sem apropriação de valores.

b) Contribuir para estimular a eficiência operacional, estabelecendo um processo contínuo de classificar e ordenar as transações e operações por natureza.

c) Promoção de incentivo à observância das políticas e diretrizes estabelecidas pela direção.

2.2 CONTROLES INTERNOS GERENCIAIS

Para um adequado acompanhamento, a entidade necessita de mecanismos de controle diferentes dos simples mecanismos contábeis, necessita de sensores de ocorrências capazes de medir os fatos e indicar situações para as quais a interveniência da gerência passa a ser vital.

O processo envolve:

- a) definir áreas, movimentos ou operações críticas, sensíveis, e materialmente importantes para os objetivos finais da empresa;
- b) definir tarefas, metas e resultados a serem atingidos;
- c) estabelecer os parâmetros para aferição do desempenho e velocidade da informação;
- d) estabelecer os sistemas de obtenção de dados e métodos de análise e de comparação dos mesmos,

² www.aicpa.com

contra parâmetros definidos;

e) definir medidas corretivas ou melhora do processo.

Disso tudo decorre a necessidade de controles internos gerenciais, estruturados no sentido de obter, analisar e informar sobre a organização, seus problemas crônicos, seus pontos de estrangulamento e de pressão sobre os custos, tempos, pessoas, produtos, dentre outros.

2.3 CONTROLES INTERNOS OPERACIONAIS

Controles internos operacionais são os controles estabelecidos pela organização para acompanhar os ciclos de negócios, medindo sua performance, estabelecendo medidas de proteção e propiciando à gerência condições de acompanhamento e, se necessário, redirecionamento do negócio.

A distinção a ser feita é que enquanto os controles internos contábeis se preocupam em monitorar a aplicação dos conceitos e princípios fundamentais contábeis, a comparação do gasto contabilizado contra os orçamentos e autorizações concedidas, entre outros, e os controles internos gerenciais se voltam ao processo decisório de alto nível, à forma de preparação do plano estratégico, às políticas e estruturas organizacionais, aos controles internos operacionais se dedicam à forma como os preceitos de controle são aplicados em relação a fatos, tais como:

- O nível de qualidade nos processos produtivos, comerciais e de serviços, procurando comparar realidade com padrões internos ou externos, definindo e avaliando causas dos desvios, efeitos e medidas saneadoras necessárias.
- Os movimentos ocorridos, como vendas, compras, entregas, produção, quanto aos tempos, velocidades, quantidade, dinâmica do processo, bem como feedbacks em relação à satisfação do cliente, devoluções, recusa de produtos, atraso de entrega, cancelamento de pedidos, quebra de máquinas, ociosidade de máquinas, entre outros.
- São, portanto, controles que acompanham as operações, e fornecem informações anteriores ou posteriores à ocorrência dos fatos.

3 CONTROLES INTERNOS DOS SISTEMAS INFORMATIZADOS

Os objetivos do controle interno, em geral, permanecem os mesmos seja para áreas e operações gerenciais por métodos e sistemas mecânicos ou manuais, ou por sistemas informatizados.

Os controles internos sistêmicos aplicam-se por igual:

- na organização e execução do plano geral e estratégico de informática;
- na execução do plano tático de informatização da empresa;
- no desenvolvimento de sistemas;
- no processo de seleção e aquisição de software;
- no processamento de sistemas aplicativos;
- no processo de seleção e aquisição de hardware;
- na administração e funcionamento do centro de processamento.

No seu escopo maior, o controle interno abrange a proteção física, lógica e a segurança dos dados e informações.

3.1 OBJETIVOS DOS CONTROLES INTERNOS

Em linha com estudos realizados por IBRACON (1989), antes da implantação de controles internos nas organizações, devem ser verificados os atendimentos a quatro objetivos básicos que estes deveriam atender, sendo:

- proteção de ativos;
- obtenção de informação adequada;
- promoção da eficiência operacional; e
- estimulação da obediência e do respeito às políticas da administração.

3.1.1 Proteção de Ativos

Esta proteção tem três interpretações. A mais abrangente é aquela em que os ativos devem ser protegidos contra qualquer situação indesejável. Neste caso, entende-se que a proteção dos ativos atuais e futuros é uma das principais funções da administração.

A segunda interpretação, mais restrita, leva em consideração que o conceito de proteção de ativos refere-se apenas à proteção contra erros não intencionais ou irregulares intencionais. Por exemplo, erros decorrentes de cálculos incorretos, contabilizações inadequadas, realização de procedimentos indevidos ou sua omissão.

Finalmente, a mais restrita das definições interpreta que a proteção de ativos refere-se apenas aos erros intencionais.

3.1.2 Obtenção de Informações Adequada

Em relação a obtenção de informações, admitem-se duas interpretações:

A primeira, em que toda informação contábil, tanto para uso interno quanto externo, deve ser adequada.

A segunda, que apenas é destinada aos usuários externos e, em consequência, deve cumprir estritamente esse requisito.

Na atualidade, em que a informação contábil está sendo utilizada cada vez mais por diversos usuários, naturalmente que os controles internos devem ser capazes de atender a todos os interessados em dados confiáveis e seguros.

Finalmente, a mais restrita das definições interpreta que a proteção de ativos refere-se apenas aos erros intencionais.

3.1.3 Promoção da Eficiência Operacional

Os dois conceitos anteriores promovem a eficiência operacional. Este fato pode ser verificado através dos relatórios gerenciais que, se adequadamente analisados, devem gerar medidas corretivas que melhorem a eficiência operacional.

4 PLANO DE ORGANIZAÇÃO

Representado, normalmente, pelo organograma e complementado pelas diretrizes da administração e manuais de procedimentos, deve levar em consideração o seguinte:

- que existe adequada independência entre os departamentos, seções e funcionários em todos os aspectos referentes à autorização, execução e controle, bem como nos relativos à custódia dos ativos envolvidos nestas transações;
- que existam linhas de responsabilidade e autoridade claramente definidas. Neste caso, é fundamental que existam normas e procedimentos definidos através de manuais internos.

5 SISTEMA DE AUTORIZAÇÃO E PROCEDIMENTOS DE REGISTRO

Estes sistemas, aos quais deveriam agregar-se àqueles referentes à execução das tarefas, devem abranger:

- existência de normas escritas e organizadas, bem como manuais de procedimentos e fluxogramas. Quanto ao aspecto contábil, devem existir planos de contas e manuais de procedimentos que esclareçam as dúvidas sobre o registro dos dados e que facilitem a elaboração de demonstrações e outras informações financeiras de uso interno e externo;
- separação de cada transação em etapas, de forma que nenhum indivíduo possa controlá-la integralmente;
- registros e formulários adequados que levem em consideração aspectos, tais como simplicidade de entendimento, facilidade de preenchimento e organização de dados.

6 PESSOAL ADEQUADO

O funcionamento apropriado de um sistema de controle interno depende não apenas de um planejamento da organização e de procedimentos e diretrizes adequadas, mas também da escolha de funcionários aptos e experientes, e de pessoal capaz de cumprir os procedimentos estabelecidos, de forma eficiente e econômica.

Com isto, fica evidente que de pouco serve uma organização perfeita e o estabelecimento de procedimentos de autorização, execução e controles adequados, se os responsáveis pela aplicação desses procedimentos não o fizerem eficazmente.

As etapas para a obtenção e a manutenção de pessoal íntegro e qualificado devem abranger:

- procedimentos que garantam a contratação de pessoal de qualidade;
- treinamento e capacitação constante, para manter a motivação;
- avaliação constante de desempenho; e
- rodízio periódico de funções.

7 GOVERNANÇA CORPORATIVA E A AUDITORIA

No decorrer dos trabalhos de auditoria, é fundamental que o auditor sinta segurança para opinar se as operações realizadas pela empresa estão adequadas, de acordo com a legislação, e as práticas de contabilidade.

Esta confiabilidade aumenta na medida em que prevalece a transparência sobre as informações

que são divulgadas pela empresa junto aos seus diversos interessados, demonstrando que a alta administração da organização está gerindo adequadamente os recursos colocados à sua disposição, em linha com a legislação fiscal e societária, sendo criado o que comumente se denomina de “governança corporativa”.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) editou uma cartilha em que consta o conceito de Governança Corporativa, como sendo:

[...]é o conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital. A análise das práticas de governança corporativa aplicada ao mercado de capitais envolve, principalmente: transparência, equidade de tratamento dos acionistas e prestação de contas.

Para os investidores, a análise das práticas de governança auxilia na decisão de investimento, pois a governança determina o nível e as formas de atuação que estes podem ter na companhia, possibilitando-lhes exercer influência no desempenho da mesma. O objetivo é o aumento do valor da companhia, dado que boas práticas de governança corporativa repercutem na redução de seu custo de capital, o que aumenta a viabilidade do mercado de capitais como alternativa de capitalização.

Quando investidores financiam companhias, eles sujeitam-se ao risco de apropriação indevida, por parte de acionistas controladores ou de administradores da companhia, de parcela do lucro do seu investimento. A adoção de boas práticas de governança corporativa constitui, também, um conjunto de mecanismos mediante os quais investidores, incluindo controladores, se protegem contra desvios de ativos por indivíduos que têm poder de influenciar ou tomar decisões em nome da companhia.

Companhias com um sistema de governança que proteja todos os seus investidores tendem a ser mais valorizadas, porque os investidores reconhecem que o retorno dos investimentos será usufruído igualmente por todos.

7.1 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA

De acordo com estudos realizados por Borgerth (2007), a governança corporativa deve estar alicerçada em quatro princípios fundamentais, os quais discorreremos a seguir:

7.1.1 Transparência

Expressa pelo desejo de promover informações relevantes e não confidenciais de forma clara, tempestiva e precisa, incluindo informações de caráter não financeiro. Na literatura internacional, este princípio é denominado de *disclosure*, ou seja, o dever de revelar informações úteis e relevantes.

Para Iudícibus (2010), o objetivo principal da Contabilidade, é o de prover informações úteis a seus usuários, é atingido através da divulgação (*disclosure*) de demonstrações contábeis.

7.1.2 Equidade

Assegura a proteção dos direitos de todos os usuários da informação contábil, incluindo acionistas minoritários e estrangeiros, fornecedores, dentre outros, garantindo tratamento igualitário, bem como a não adoção de práticas e políticas discriminatórias.

³ [HTTP://www.cvm.gov.br/](http://www.cvm.gov.br/)

7.1.3 Prestação de Contas (*Accountability*)

Os agentes da governança corporativa devem prestar contas dos seus atos administrativos, a fim de justificarem sua eleição, remuneração e seu desempenho. Esses agentes devem zelar pela continuidade da empresa, por meio de decisões que privilegiem a perenidade e a sustentabilidade em relação ao resultado em curto prazo, sem deixar de considerar a função social da empresa e o seu dever de contribuir para ações educativas e culturais, ao mesmo tempo em que respeitem o meio ambiente.

7.1.4 Conformidade

Garante que as informações preparadas pelas empresas obedeçam às leis e aos regulamentos corporativos. Na literatura internacional este princípio é conhecido como *compliance*.

7.1.5 A Lei SOX – *Sarbanes-Oxley*

O mercado de capitais sempre foi um dos pilares fundamentais da economia norte-americana. Através dele, as grandes empresas americanas e até de outros países financiam os seus investimentos captando recursos por meio da emissão de títulos e valores mobiliários. Nas bolsas de valores de Nova York (*NASDAQ* e *NYSE*) são negociados diariamente bilhões de dólares em ações dessas empresas, que buscam o mercado acionário como meio de captação de recursos. A "cultura acionária" é amplamente difundida nos Estados Unidos e desde o pequeno poupador até os megafundos com patrimônio de dezenas de bilhões de dólares mantêm posições e carteiras de ações negociadas em bolsas.

Após os escândalos corporativos de manipulação de dados contábeis⁴ que revelou ser uma prática não tão incomum em grandes empresas norte-americanas como Enron, Tyco e WorldCom, o Congresso e o governo dos Estados Unidos, preocupados com o impacto negativo que esses escândalos geraram no mercado de capitais, com a consequente saída de investidores da bolsa de Nova York, editaram a *Lei Sarbanes-Oxley Act* (uma referência aos dois membros do Congresso norte-americano responsáveis pela sua elaboração – Paul S. Sarbanes e Michael Oxley), que se configura na mais importante reforma da legislação de mercado de capitais desde a introdução de sua regulamentação na década de 30, após a quebra da bolsa de Nova York em 1929.

A *Sarbanes-Oxley Act* é bem ampla e aumenta o grau de responsabilidade desde o presidente e a diretoria da empresa até as auditorias e advogados contratados. A referida lei introduz regras bastante rígidas de governança corporativa, procurando dar maior transparência e confiabilidade aos resultados das empresas, instituindo severas punições contra fraudes empresariais e dando maior independência aos órgãos de auditoria.

Com relação à lei norte-americana contra fraude empresarial, pode-se dizer que ela possui duas vertentes: a primeira visando maior controle das atividades de auditoria e a segunda visando punição de fraudes praticadas por administradores das empresas.

7.1.6 A Lei SOX e a Responsabilidade dos Gestores da Informação

Os efeitos da *Lei Sarbanes-Oxley* são bastante significativos não só nos Estados Unidos. A legislação determina que as empresas que não são norte-americanas, mas que possuem cotação secundária em uma Bolsa de Valores norte-americana, devem também seguir as novas leis, assim como

⁴ A propósito deste tema, publicamos artigo na revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná, denominado de "Contabilidade Criativa: Um estudo sobre a sua caracterização". Revista nº136 do segundo quadrimestre de 2003.

seus auditores.

Atualmente, existem mais de 30 empresas brasileiras com registro na SEC, com suas ações cotadas em Bolsa norte-americana, e várias outras planejam o registro para os próximos anos.

A Lei SOX auxilia na implantação de práticas da governança corporativa nas empresas, uma vez que atribui uma série de medidas que visam maior confiabilidade nas informações, incluindo:

- responsabilidade do presidente (CEO) e do diretor-financeiro (CFO) na “certificação” das demonstrações financeiras;
- transferência para um comitê de auditoria, composto de membros não executivos do Conselho da Administração, de muitos poderes e responsabilidades que eram anteriormente dos diretores-executivos; e
- maior transparência na divulgação das informações financeiras e dos atos da administração.

Empresas brasileiras subsidiárias de empresas com registro na SEC são parte do sistema de controle interno da matriz, e, por essa razão, normalmente a matriz exige da administração local também uma certificação quanto aos assuntos que compõem o certificado dos executivos da matriz (CEO e CFO).

Empresas de auditoria operando no Brasil que desejarem ter seu parecer de auditoria aceito pela SEC Securities and Exchange Commission, órgão americano responsável pela fiscalização do mercado de capitais daquele país, deverão se cadastrar no Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), que é uma entidade privada, criada a partir da Lei SOX, para proteger investidores e o público interessado em informações financeiras, estabelecendo padrões de auditoria, e aceitar a revisão dos seus trabalhos e as regras de independência estabelecidas por esse Conselho. As regras de independência contidas na lei incluem uma lista de serviços proibidos por estarem fora do escopo da auditoria (non-audit services) e a necessidade de obter aprovação prévia do comitê de auditoria para outros serviços que não fazem parte da auditoria.

O presidente e o diretor-financeiro, em observância às seções 302 e 404 do ato, terão que fornecer, por escrito, os seguintes certificados sobre os relatórios que contêm demonstrações financeiras afirmando que:

- sujeito às sanções criminais, em caso de afirmações conhecidamente falsas, os relatórios arquivados na SEC cumprem com todos os requisitos da lei e as demonstrações financeiras apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a situação financeira e os resultados das operações da empresa.

- sujeito às sanções da SEC em caso de afirmações conhecidamente falsas:

- a) As pessoas que assinam revisaram o relatório com base no melhor dos seus conhecimentos.
- b) O relatório não contém nenhuma afirmação falsa ou omite qualquer fato relevante.
- c) As demonstrações financeiras apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a situação financeira e os resultados das operações da empresa.
- d) As pessoas que assinam:
 - são responsáveis pelo estabelecimento e pela manutenção de controles internos;
 - estabelecem controles internos para assegurar que a informação material relativa à empresa e a suas subsidiárias consolidadas foram fornecidas por outras, dentro dessas empresas, às pessoas que assinam, especialmente durante o período em que os relatórios estão sendo preparados;
 - avaliam a eficácia do sistema de controles internos da empresa até uma data não superior a 90 dias da data do relatório; e
 - apresentam, no seu relatório, suas conclusões acerca da eficácia dos controles na data da sua avaliação.

- e) As pessoas que assinam, divulgaram aos auditores e ao comitê de auditoria:
- todas as deficiências materiais no desenho e na operação dos controles internos que poderão ter um impacto sobre a capacidade da empresa de captar, processar, totalizar e reportar dados financeiros e identificaram, aos auditores, quaisquer falhas materiais nos controles internos;
 - qualquer fraude, seja material ou não, que envolva pessoas do nível da administração ou outros funcionários que façam parte, de forma significativa, dos controles internos;
- f) As pessoas que assinam indicaram, no seu relatório, quaisquer mudanças significativas nos controles internos ou outros fatores que poderão ter um impacto significativo sobre os controles internos subsequentes à data da sua avaliação, incluindo quaisquer ações corretivas com relação a deficiências significativas ou falhas materiais.

8 OS PODERES E AS RESPONSABILIDADES DO COMITÊ DE AUDITORIA

- a) nomear os auditores externos;
- b) aprovar ou não os serviços (non-audit) a serem contratados dos auditores externos;
- c) receber relatórios periódicos do auditor externo sobre:
- as políticas contábeis mais significativas;
 - alternativas à utilização de um princípio contábil; e
 - discussões relevantes com a diretoria.
- d) resolver disputas entre os auditores externos e a diretoria;
- e) estabelecer procedimentos a serem informados e o tratamento a ser dado às eventuais denúncias contra a administração (o comitê deve ter a autoridade e os fundos necessários para contratar advogados e consultores, independentemente da diretoria).

9 MAIOR TRANSPARÊNCIA

- divulgação imediata de fatos relevantes;
- maior transparência no que se refere a transações *off-balance sheet*;
- divulgação sobre a existência de um código de ética ou explicações sobre a razão de sua não-existência;
- regras adicionais exigidas pelo *NYSE* e *NASDAQ*.

10 OS SERVIÇOS *NON-AUDIT* QUE SÃO PROIBIDOS

O ato proíbe que o auditor externo, responsável pela auditoria das demonstrações financeiras, realize simultaneamente qualquer um dos seguintes serviços à própria empresa:

- contabilidade ou outros serviços relacionados à preparação dos registros contábeis ou das demonstrações financeiras;
- desenho e implementação de sistemas de informação financeira;
- serviços de avaliação;
- serviços atuariais;
- terceirização de auditoria interna;

- funções da Gerência ou de Recursos Humanos;
- serviços do tipo prestados pelos bancos de investimento (*Corporate Finance*);
- serviços legais e outros serviços, normalmente prestados por um expert, não relacionados à auditoria; e
- qualquer outro serviço que o *PCAOB* venha a proibir.

CONCLUSÃO

O presente artigo procurou demonstrar a relação “estrita” existente entre o controle interno e sua relação com a governança corporativa, proporcionando a devida transparência aos usuários da informação contábil e financeira. Ao final houve a descrição sucinta da legislação americana que trata da necessidade das empresas identificarem e controlarem os seus riscos, e a responsabilidade dos gestores da informação.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, A. **Eficácia, eficiência e economicidade:** como atingi-las através de adequados sistemas de controles internos. São Paulo: CBL, 1999.
- BORGETH, V. M. da C. **SOX entendendo a lei Sarbanes-Oxley.** São Paulo: Thompson, 2007.
- CORDEIRO, C. M. R. **Contabilidade criativa:** um estudo sobre a sua caracterização. Disponível em: < <http://www.crcpr.org.br/publicacoes/downloads/revista136.pdf>>. Acesso em: 01. dez. 2010
- IBRACON. Instituto Brasileiro de Auditores Independentes. **Curso básico de auditoria.** São Paulo: Atlas, 1989.
- IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- www.deloitte.com.br, Acesso em: 13. nov. 2010.
- www.aicpa.com, Acesso em: 10. nov. 2010.