

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS EM UMA  
EMPRESA DE SERVIÇOS CONTÁBEIS: UM ESTUDO  
DE CASO**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**Matheus Roatt Dalmolin  
Viviane Durigon da Silva**

**Santa Maria, RS, Brasil  
2010**

**AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS EM UMA  
EMPRESA DE SERVIÇOS CONTÁBEIS: UM ESTUDO DE  
CASO**

**por**

**Matheus Roatt Dalmolin  
Viviane Durigon da Silva**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais e Humanas, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção dos graus de **Bacharéis em Ciências Contábeis.**

**Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Ms. Otília Denise de Jesus Ribeiro**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2010**

**Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada, aprova o Trabalho de Conclusão de  
Curso

**AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS EM UMA EMPRESA DE  
SERVIÇOS CONTÁBEIS: UM ESTUDO DE CASO**

Elaborada por  
**Matheus Roatt Dalmolin  
Viviane Durigon da Silva**

como requisito parcial para obtenção dos graus de **Bacharéis em Ciências  
Contábeis**

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

---

**Otília Denise de Jesus Ribeiro, Ms.**  
(Presidente/Orientadora)

---

**Joaquim Luiz Rodrigues Dorneles (UFSM)**

---

**Selia Gräbner (UFSM)**

Santa Maria, 29 de Junho de 2010.

*“Dedicamos este trabalho um ao outro. Pela companhia e paciência,  
carinho e compreensão e principalmente pela cumplicidade que  
tornou este estudo possível.”*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradecemos a Deus que até aqui nos conduziu, a nossos pais pelo apoio e incentivo ao estudo desde a infância, mostrando-nos o caminho e também, nossas irmãs que sempre nos compreenderam e a todos aqueles que ao longo de nossa existência contribuíram para o nosso desenvolvimento pessoal e profissional, em especial a nossa orientadora Prof.<sup>a</sup> Ms. Otília Denise de Jesus Ribeiro pela dedicação em nos guiar na realização desta conquista em nossas vidas.

Obrigado(a)!

## **RESUMO**

Trabalho de Conclusão de Curso  
Curso de Ciências Contábeis  
Universidade Federal de Santa Maria

### **AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS EM UMA EMPRESA DE SERVIÇOS CONTÁBEIS: UM ESTUDO DE CASO**

Autores: Matheus Roatt Dalmolin e Viviane Durigon da Silva

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Ms. Otília Denise de Jesus Ribeiro

Data e Loca da Defesa: Santa Maria, 05 de Julho de 2010.

O mercado atual competitivo gerou uma necessidade de maior acesso a dados e informações por parte das empresas que buscam bases sustentáveis para suas decisões. As organizações contábeis, principais fontes fornecedoras das informações, sentiram urgência em acompanhar a velocidade do conhecimento, otimizando a qualidade e segurança do assessoramento à seus clientes. Assim, vê-se a importância de uma relação estreita entre controles internos e organizações contábeis, pois através da essência de seus princípios cria-se um cenário onde dados são manipulados de maneira correta e segura, evidenciando os fatos ocorridos, a fim de produzir relatórios que expressem a realidade fidedigna das empresas. Uma entidade contábil orientada por bom nível de controles internos tem ampliada a segurança de seus ativos, se resguardando quanto a seus clientes e demais usuários perante as informações geradas. Baseando-se nisso, este trabalho objetivou analisar se os controles internos praticados em uma empresa contábil de Santa Maria-RS estão de acordo com princípios e técnicas do controle interno. A avaliação deste trabalho se utilizou da comparação com os dados coletados utilizando instrumentos de questionários, entrevistas e observação. Concluiu-se que os controles praticados na organização estudada não se encontram adequados aos princípios e técnicas de controle interno, em nenhum de seus departamentos, sugerindo assim, que se estabeleça um padrão de rotinas, para que após consolidadas dêem origem a um manual de controles internos, o qual necessitará da adesão integral de toda equipe da organização para que possa concretizar seus objetivos, de padronizar rotinas e estabelecer um controle interno confiável.

Palavras-chave: Controles Internos; Empresas Contábeis; Avaliação.

## LISTA DE SIGLAS

<b>AIDF</b>	Autorização de Impressão de Documentos Fiscais
<b>ANATEL</b>	Agência Nacional de Telecomunicações
<b>ANS</b>	Agência Nacional de Saúde
<b>ANVISA</b>	Agência Nacional de Vigilância Sanitária
<b>CAGED</b>	Cadastro Geral de Empregados e Desempregados
<b>CBO</b>	Código Básico de Ocupação
<b>CEF</b>	Caixa Econômica Federal
<b>CFC</b>	Conselho Federal de Contabilidade
<b>CND</b>	Certidão Negativa de Débito
<b>CNPJ</b>	Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas
<b>CPF</b>	Cadastro da Pessoa Física
<b>CSLL</b>	Contribuição Social sobre Lucro Líquido
<b>DACON</b>	Declaração de Apuração de Contribuições Sociais
<b>DAS</b>	Documento de Arrecadação do Simples Nacional
<b>DASN</b>	Declaração Anual do Simples Nacional
<b>DBE</b>	Documento Básico de Entrada
<b>DCTF</b>	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
<b>DECORE</b>	Declaração de Comprovação de Rendimentos
<b>DIRF</b>	Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte
<b>FEPAM</b>	Fundação Estadual de Proteção Ambiental
<b>FGTS</b>	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
<b>FID</b>	Ficha de Inscrição Declarada
<b>GFIP</b>	Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social
<b>GIA</b>	Guia Informativa Amplificada
<b>IBAMA</b>	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
<b>INSS</b>	Instituto Nacional da Seguridade Social
<b>IPTU</b>	Imposto Predial e Territorial Urbano
<b>IR</b>	Imposto de Renda
<b>IRRF</b>	Imposto de Renda Retido na Fonte
<b>ISS</b>	Imposto Sobre Serviços
<b>JUCERGS</b>	Junta Comercial do Rio Grande do Sul
<b>LEF</b>	Levantamento Econômico-Financeiro
<b>NBC</b>	Norma Brasileira de Contabilidade
<b>NFE</b>	Nota Fiscal Eletrônica
<b>PGD</b>	Programa Gerador de Documentos
<b>RAIS</b>	Relação Anual de Informações Sociais
<b>RG</b>	Registro Geral
<b>SEFAZ-RS</b>	Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul
<b>SICAF</b>	Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores do Poder Executivo Federal
<b>SPED</b>	Sistema Público de Escrituração Digital

## **LISTA DE APÊNDICES**

APÊNDICE A – Fluxograma .....	76
APÊNDICE B – Questionário de rotinas empresariais nº 1 campo de estudo .....	77
APÊNDICE C – Questionário de rotinas empresariais nº 2 atividades do campo .....	78

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	09
<b>2 O CONTROLE E SEUS ASPECTOS CONCEITUAIS</b> .....	12
<b>2.1 Aspectos conceituais dos controles internos</b> .....	12
2.1.1 Classificação e objetivos dos controles internos .....	15
2.1.2 Importância dos controles internos .....	18
2.1.3 Princípios de controles internos .....	20
2.1.4 Avaliação de controles internos .....	23
2.1.5 Limitações dos controles internos .....	26
<b>2.2 Atribuições dos profissionais da área contábil</b> .....	28
<b>2.3 Relação entre o profissional da contabilidade e os controles internos</b> .....	31
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	34
<b>4 ESTUDO DE CASO</b> .....	37
<b>4.1 Descrição do campo de estudo</b> .....	37
<b>4.2 Descrição das atividades desenvolvidas no campo de estudo</b> .....	39
4.2.1 Departamento fiscal .....	40
4.2.2 Departamento contábil .....	44
4.2.3 Departamento de pessoal .....	46
4.2.4 Departamento de legalização de empresas .....	49
4.2.5 Departamento de controle do andamento do trabalho interno .....	54
4.2.5.1 Rotinas mensais .....	55
4.2.5.2 Rotinas anuais .....	57
4.2.6 Serviços adicionais .....	58
4.2.6.1 Serviço externo .....	58
4.2.6.2 Serviço de arquivamento .....	59
<b>4.3 Resultados e discussões</b> .....	59
4.3.1 Departamento fiscal .....	61
4.3.2 Departamento contábil .....	63
4.3.3 Departamento de pessoal .....	64
4.3.4 Departamento de legalização de empresas .....	65
4.3.5 Departamento de controle do andamento do trabalho interno .....	67
4.3.6 Serviços adicionais .....	68
4.3.7 Considerações gerais acerca das sugestões .....	68
<b>5 CONCLUSÃO</b> .....	71
<b>6 REFERÊNCIAS</b> .....	73

# 1 INTRODUÇÃO

Em um contexto, cada vez mais dinâmico, no qual está inserida a sociedade, o acesso a dados, informações e produtos tem se estabelecido de forma, também, cada vez mais veloz. Com isso, criou-se então, um cenário de competitividade, onde as fontes fornecedoras de tais objetos necessitam acompanhar essa velocidade e, paralelamente, aperfeiçoar a qualidade de bens e serviços. As relações entre empresa e mercado, impulsionadas pelo avanço tecnológico, resultaram em um público consumidor mais exigente e informado. E a atividade contábil foi inteiramente afetada por estas modificações de cenário, pois, em sua essência, é uma ciência que trabalha a partir de dados e os transforma em informações, que devem ser confiáveis, rápidas e precisas, para saciar a necessidade de uma demanda mais consciente e que busca serviços eficientes e de qualidade.

Empresas contábeis, desconsiderando o enfoque fiscal, basicamente transcrevem a realidade de organizações, tornando-se assim, um centro, no qual se concentram dados e documentos históricos das mesmas, alguns deles desde suas respectivas constituições. Torna-se fácil compreender assim, que o fluxo de transações é bastante significativo, o que pode fazer com que o controle sobre as mesmas se torne vulnerável ao erro.

É fato que, ao se tomar por base uma empresa de médio porte, o montante de transações e documentos que esta faz circular no desenvolvimento de sua atividade é de grande expressão, e isso se reflete inteiramente em sua contabilidade. Baseando-se nisso, vê-se a fundamental importância que um controle eficiente tem sobre quaisquer tipos de atividade. Em matéria contábil, tais controles, quando internos em uma organização, se denominam “Controles Internos”. Estes monitoram processos produtivos, negociais, administrativos, entre outros, e assim são definidos, segundo Franco e Marra (2007, p. 267):

Todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio.

Através dos controles internos, cria-se a possibilidade de que os dados sejam manipulados de maneira correta e mostrem a realidade dos fatos ocorridos, a fim de produzir relatórios que expressem, de maneira fidedigna, os dados da empresa. São procedimentos, normas e técnicas aplicadas no dia-a-dia das entidades que buscam ampliar a segurança de

seus ativos, resguardando-se quanto a seus clientes e demais usuários no que se refere às informações geradas, obtendo, com isso, a confiabilidade por parte deles. Conforme define o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em sua NBC TA 315 de 27/11/2009:

*Controle interno* é o processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis da governança, administração e outros funcionários para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis. O termo “controles” refere-se a quaisquer aspectos de um ou mais dos componentes do controle interno.

Tais Controles têm por fundamento, o estabelecimento de procedimentos sistematizados que possibilitam o domínio das operações e atividades rotineiras dentro da empresa. Porém, controles internos que forem mal planejados, podem vir a comprometer seus objetivos, por isso é necessário que se avalie o ambiente e as técnicas de controle que serão utilizadas, para observar se são ou não adequados ao contexto, no qual a organização está inserida.

Em nada é diferente uma empresa de contabilidade, onde os processos de recebimento e guarda de documentos, notificações a clientes, e quaisquer outros tipos de trâmite cotidiano também necessitam ser controlados.

Tratando-se deste tipo de organização, é válido salientar que, nestas, existe a segregação de funções através da departamentalização, que normalmente divide as empresas contábeis em quatro principais grupos: pessoal, contábil, fiscal e administrativo. Cada um deles possui sua autonomia e suas rotinas específicas, o que, por vezes, representa um grau de risco ao administrador no que se refere ao controle global das operações. Somado a isto, o profissional da contabilidade, na condição de administrador de seu negócio, possui um vasto leque de responsabilidades e obrigações a cumprir.

São diversas declarações e demonstrações que o contador deve prestar a órgãos públicos, assim como são variados os prazos para recolhimento e cálculos de tributos, nas três esferas do governo. Além destas obrigações, existem ainda atribuições que compõem a finalidade da contabilidade, são elas prestações diretas aos clientes, na forma de relatórios e pareceres gerenciais, consultorias e assessoramentos para melhor gestão do negócio.

E não bastasse ser a necessidade de controles internos, uma exigência prática outorgada pelo mercado, existem também legislações aplicáveis a esta realidade, embasando legalmente a fundamental importância deste tipo de controle dentro das organizações, como traz a Resolução nº 560/83, no desenvolver de seu artigo 3º, expedida de Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Contudo, é preciso ainda atentar-se ao fato de que o controle interno é exercido sobre dados e documentos próprios e de terceiros, como por exemplo, seus clientes. Assim a adequação dos mesmos merece uma atenção redobrada, sendo essencial que, periodicamente, avalie-se o que está sendo praticado. É diante deste contexto que se mostrou a fundamental importância da realização do presente trabalho de conclusão de curso. Tendo em vista as diversas justificativas antes expostas, das quais se destacam todas as responsabilidades e obrigações que as empresas de contabilidade se deparam diariamente, fundamentadas em um extenso rol normativo, que estabelece o andamento de todas as atividades envolvidas dentro da organização, fazendo com que o mesmo permaneça em uma posição que exige o controle da constante atualização normativa em todas as esferas de poder.

Baseando-se nisso, buscar-se-á responder ao questionamento acerca da adequação dos controles internos praticados em cada atividade e departamentos de uma empresa de serviços contábeis atuante no mercado de Santa Maria-RS e região, quando comparados aos princípios e técnicas de controle interno. Para tal, foram estudados os departamentos e serviços encontrados no escritório em questão, e, a partir daí, descritas as atividades e rotinas praticadas. Com base na referida descrição, procedeu-se um levantamento dos controles praticados pela organização, para que se possa alcançar o objetivo de compará-los e avaliá-los diante das técnicas e princípios de controle interno.

Para o alcance de tais objetivos, foi utilizado como método um levantamento bibliográfico, a partir do qual se observaram definições conceituais de controles internos, seus princípios, entre outros. Esta base teórica, juntamente com as técnicas de controle interno, irá servir como referência comparativa às rotinas apuradas por meio dos métodos de levantamento documental, questionário, entrevistas e observação. O estudo de caso partiu de um texto descritivo e qualitativo acerca do que está sendo praticado, tendo como objetivo chegar a uma avaliação qualitativa sobre a adequação dos procedimentos de controle utilizados, quando comparados com as técnicas e princípios de controle interno.

O presente trabalho é estruturado em quatro capítulos: O controle interno e seus aspectos conceituais, Metodologia, Estudo de caso e Conclusão. O primeiro capítulo se subdivide em itens, onde se destacam aspectos conceituais dos controles internos, atribuições do profissional da área contábil e a relação entre o profissional da contabilidade e os controles internos. O segundo capítulo é dividido em definições metodológicas, quais sejam: objetivos, procedimentos e abordagem. O terceiro capítulo se subdivide na descrição do campo de estudo, descrição das atividades desenvolvidas no campo de estudo e resultados e discussões.

## 2 O CONTROLE INTERNO E SEUS ASPECTOS CONCEITUAIS

Neste capítulo se procederá ao levantamento bibliográfico e teórico dos diversos aspectos que se referem a controles internos, dentre eles, as definições, os princípios, os objetivos, as limitações, as avaliações, entre outros. Elementos estes essenciais para que se obtenha o correto entendimento da temática. Posteriormente, neste mesmo capítulo, discorrer-se-á acerca das atribuições e responsabilidades do profissional contábil, e, logo após, sobre as relações que o profissional tem com os controles internos.

### 2.1 Aspectos conceituais dos controles internos

Antes que se atenha especificamente aos procedimentos de controle interno aplicáveis a escritórios de contabilidade, é relevante que se proceda a uma breve explanação dos conceitos de controle, segundo os diferentes focos bibliográficos. Conforme Chiavenato (2007, p. 332), “a palavra controle tem várias conotações e seu significado depende da função ou área em que é aplicada”.

Literalmente, Ferreira (1999, p. 546), define controle como: “fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos, etc., para que tais atividades, ou produtos, não desviem das normas preestabelecidas.”, assim, partindo de um conceito amplo e teoricamente neutro, pois ao tratar de Ferreira (1999) estamos tratando do Dicionário Aurélio da Língua Brasileira, já é possível perceber que a ideia de controle pressupõe a inspeção, o acompanhamento de algum procedimento ou processo.

Conforme Chiavenato (2007, p. 334), o entendimento sobre a palavra controle se divide em três principais grupos:

1. Função administrativa: faz parte do processo administrativo, como o planejamento, organização e direção.
2. Um sistema automático de regulação: utilizado para manter automaticamente um grau constante de fluxo ou de funcionamento de um sistema [...]. O mecanismo de controle mantém a regularidade do processamento, com a detecção e a correção de possíveis desvios ou irregularidades para proporcionar automaticamente a regulação necessária para voltar à normalidade [...]
3. Função restritiva e coercitiva: de um sistema para manter os participantes dentro dos padrões desejados e evitar qualquer desvio [...]. Nas organizações e na sociedade, a palavra é interpretada como restrição, coerção,

delimitação, direção, reforço, manipulação e inibição. É o caso da disciplina em muitas empresas: existem regras e regulamentos que devem ser obedecidos e o controle funciona como ação disciplinar ou corretiva para evitar abusos de comportamento.

Através da definição do autor, observa-se uma classificação voltada a aspectos administrativos de controle, que considera como o objeto a ser controlado, relações empresariais dinâmicas e complexas, as quais, como defende Gomes *et all* (1997), geram situações de incerteza no que se refere ao conhecimento do processo de decisão.

O foco mais amplo, dado pelo autor citado, é tradicional entre as bibliografias de administração, o controle tem um foco definido em controle de gestão que, segundo Gomes *et all* (1997, p. 23), “refere-se ao processo que resulta da inter-relação de um conjunto de elementos internos (formais e informais) e externos à organização que influem no comportamento dos indivíduos que formam parte da mesma”.

Como ferramenta prática, para execução do controle de gestão administrativo, surge o controle interno, que possui procedimentos concretos embasados também em um foco contábil. Para Almeida (1996, p. 50):

O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Além de objetivos que contemplam aspectos inerentes à essência contábil, percebe-se que, segundo o autor acima citado, os controles internos na contabilidade também possuem uma visão gerencial do negócio. Esta visão de negócio também pode ser observada em Franco e Marra (2007, p. 267):

Por controles internos entendemos todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos, que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio.

Tais possibilidades de controle, como preservar, observar, dirigir, e governar acontecimentos que produzam reflexo no patrimônio empresarial, são, em essência, fundamentos administrativos, o que leva os referidos autores a salientar que o mais importante controle de que uma administração pode dispor, é a contabilidade. Neste sentido se pronunciam Franco e Marra (2007, p. 267), “o principal meio de controle de que dispõe uma administração é a contabilidade”.

Outro aspecto introdutório que é importante salientar está no fato de que a ciência da contabilidade desempenha uma função de controle que se baseia no registro de fatos após a sua ocorrência, o que a classifica, conforme Franco e Marra (2007), como um controle consequente. Assim, outros meios como os de controle interno são utilizados para que se fiscalizem fatos no momento de sua ocorrência e que, se possível, sejam previstos caracterizando a classificação de controles concomitantes e antecedentes, respectivamente.

Também é importante, antes que se adentre aos controles internos, que se faça uma distinção entre dois conceitos que, segundo Crepaldi (2007), são comumente confundidos. É a diferenciação entre o que são controles internos e o que é auditoria interna. Conforme cita o autor:

A Auditoria Interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação de trabalho, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que Controle Interno refere-se aos procedimentos e à organização adotados como planos permanentes da empresa. (CREPALDI, 2007, p. 267)

Percebe-se que auditoria interna, mesmo que periódica, não foca a visão global dos fluxos operacionais e não-operacionais da empresa auditada. Esta, normalmente, é contratada para avaliar os controles internos praticados e para dar confiabilidade aos demonstrativos financeiros de determinada empresa, atestando a conformidade dos registros feitos, comparados à legislação, princípios contábeis e manuais de controles interno. A auditoria normalmente realizada por um departamento específico, independente dentro da organização, concentra-se na revisão e apreciação de trabalhos, ou seja, executa procedimentos de avaliação do que foi praticado.

Por outro lado, o controle interno possui uma característica mais global, na qual, independentemente do setor ou cargo, todo o recurso humano da organização deve buscar cumprir os procedimentos e técnicas sugeridas pela alta administração, de maneira permanente, buscando dar confiabilidade e uniformidade às rotinas praticadas. O foco de tal controle se estabelece em balizar os procedimentos para que sejam executados em conformidade com a vontade dos administradores, refletida através do manual de controles internos, se existente.

Caso a empresa não possua este manual, a referida vontade da administração será expressa através de normas e orientações práticas. Além disso, os controles internos possuem um objetivo preventivo contra erros e improdutividades futuras, que, de forma direta ou indireta, afetarão o patrimônio empresarial.

### 2.1.1 Classificação e objetivos dos controles internos

Os Controles internos podem ser divididos em três grandes níveis: o institucional, que abrange aspectos da estratégia empresarial com suas políticas e diretrizes; o intermediário, que é o nível dos planos táticos, e o operacional, que, conforme o nome, tutela rotinas e planos operacionais da empresa. Para Chiavenato (2007, p. 335), “O controle está presente em maior ou menor grau em quase todas as formas de ação empresarial”, e assim os classifica:

A finalidade do controle é garantir que os resultados das estratégias, políticas e diretrizes (elaboradas no nível institucional), dos planos táticos (elaborados no nível intermediário) e dos planos operacionais (elaborados no nível operacional) se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos. (CHIAVENATO, 2007 p. 336)

Mesmo com tais distinções, percebe-se que a finalidade de cada nível acaba sempre convergindo para um mesmo objetivo, que pode ser dito, ser o dos controles internos, ou seja, aquele que faz com que os procedimentos executados em cada nível, resultem no que foi previamente estabelecido, concluindo através disto que, na prática, não existe diferenciação entre estes níveis administrativos, uma vez que todos resultam em um mesmo interesse. Como afirma Chiavenato (2007, p. 336), “Na prática, não existe separação nítida entre eles”. Assim, ao se tratar dos objetivos dos controles internos, irá se proceder a uma abordagem global, não se atendo a possíveis metas específicas de controle em determinados setores.

Ao se falar sobre os objetivos dos controles internos, é necessário apenas o conceito literal das palavras para se concluir que se buscam evitar falhas, distorções ou erros, no universo de atividades desenvolvidas em cada setor de uma determinada empresa. No momento em que se implanta um controle interno, os processos que já se iniciaram antes da implantação, também são revisados e, por lógica, poderiam se classificar como outro objetivo dos controles internos à correção de falhas e demais distorções que já existam na atividade empresarial.

Exercer controle sobre algo faz com que se pense na proteção deste objeto controlado. Em se tratando de uma empresa, é consecutivo concluir que se busca, além de proteger o patrimônio que compõe tal organização, garantir a continuidade do fluxo de atividades empresariais.

Antes de se adentrar a pontos mais específicos de controle interno, Chiavenato (2007, p. 338), os divide em dois objetivos principais:

1. *Correção de falhas ou erros existentes*: o controle serve para detectar falhas ou erros – seja no planejamento ou na execução – para apontar as medidas corretivas adequadas para saná-los.
2. *Prevenção de novas falhas ou erros*: ao corrigir as falhas ou erros existentes, o controle aponta os meios necessários para evitá-los no futuro. É uma finalidade pedagógica no sentido de aprendizagem contínua.

O autor se atém a estes dois objetivos e passa a tratar da necessidade de controlar, revelando então mais uma gama de objetivos a serem atingidos, pois a partir do momento em que os controles internos buscam saciar tais necessidades, elas acabam por se tornar também objetivos deste controle. Assim Chiavenato (2007, p. 340), segrega:

Os controles organizacionais servem para:

- *Padronizar o desempenho*: por meio de supervisão, inspeções, verificações, procedimentos escritos, programas de produção, etc.
- *Padronizar a qualidade de produtos ou serviços*: oferecidos pela empresa, mediante treinamento de pessoal, inspeções, controle estatístico de qualidade e sistemas de incentivo.
- *Proteger os bens organizacionais*: de abusos, desperdícios ou roubos, por meio da exigência de registros escritos, procedimentos de auditoria e divisão de responsabilidades.
- *Limitar a autoridade exercida*: pelas várias posições ou níveis organizacionais, mediante descrições de cargos, diretrizes e políticas, regras e regulamentos e sistemas de auditoria.
- *Avaliar o desempenho das pessoas*: por meio de sistema de avaliação de desempenho do pessoal, supervisão direta, vigilância e registros, incluindo informação sobre produção por empregado, ou perdas com refugo por empregado.
- *Prevenir erros*: por meios preventivos para garantir o alcance dos *objetivos* da empresa, pois estes ajudam a definir o escopo apropriado e a *direção* do comportamento dos indivíduos para o alcance dos resultados desejados.

Alcançar estes seis objetivos expressos pelo autor, na forma de necessidades, é fundamental para uma boa manutenção dos processos diários em uma organização, sendo imprescindível que se estabeleçam padrões de desempenho, para que se possa saber se o fluxo converge no sentido da eficácia operacional, assim como é de extrema relevância, segregar autoridades, proteger bens, prevenir erros e padronizar a qualidade, pois cada um destes itens contribui para o êxito dos objetivos gerais da organização.

Para Attie (1998, p. 117), os objetivos de controle interno se dividem em quatro grandes grupos:

- a salvaguarda dos interesses da empresa;
- a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- o estímulo à eficiência operacional; e
- a aderência às políticas existentes.

O primeiro objetivo dos controles internos se define na salvaguarda dos interesses, tanto da própria empresa, como de terceiros. Esse objetivo se concretiza através de meios ou técnicas que buscam minimizar a vulnerabilidade da empresa quanto ao risco de irregularidades. A gama de interesses que fazem parte deste todo que busca ser salvaguardado abrange, conforme Attie (1998), desde a segregação de funções até a atualização dos colaboradores. A segregação de função é utilizada como meio de controle, quando fica estabelecido, que, ninguém deve ter sob sua responsabilidade todas as fases de uma operação. Determinar funções e responsabilidades exatas a cada funcionário cria uma linha hierárquica limitando os poderes de cada um, reduzindo os abusos. Manter os funcionários atualizados no que diz respeito a legislações pertinentes ao interesse das atividades da empresa, evitando falhas, principalmente, para com clientes, reduz o risco de uma contingência fiscal ou legal em função da não adequação às exigências vigentes.

Já o segundo objetivo do referido autor, a precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais, vem focar a importância da atividade contábil, já que é ela a maior responsável pela precisão das informações necessárias para as tomadas de decisões dentro da empresa. Além disso, este objetivo busca desenvolver uma melhor compreensão e interação dos colaboradores ao que está sendo desenvolvido pela entidade. Para que haja interação entre todos os setores de uma organização, é preciso que se estabeleçam meios de comunicação permanentes entre eles, utilizando ferramentas como relatórios, reuniões periódicas ou sistemas interligados, para que, a qualquer tempo, as informações relevantes estejam disponíveis ao setor. Sobre esta tempestividade, encontra-se em Attie (1998), a idéia de que o valor destas informações se dá à medida que apresentam exatidão, confiabilidade e oportunidade baseando-se em dados verdadeiros e em tempo hábil.

O terceiro objetivo dos controles internos defendido por Attie (1998) é o estímulo à eficiência operacional que visa impulsionar a realização das tarefas de cada setor da empresa de forma eficaz, a fim de que seja desenvolvida uma mentalidade de cooperação e harmonia entre os funcionários, mostrando que a execução dos processos diários em conformidade com o manual de controles internos só será possível se todos os envolvidos se engajarem de forma integrada com os objetivos organizacionais. Para que se alcance esta mentalidade buscam-se técnicas através de uma linha de conduta, como se fosse um manual, onde cada um sabe seu papel e como desempenhá-lo, contendo, desde seleções de pessoal qualificado, treinamentos específicos, até mesmo, planos de carreira e manuais internos, estes são meios de se obter êxito na realização dos trabalhos coletivos.

Por fim, a aderência às políticas existentes na organização, como objetivo de controle interno, que busca a certificação da concretização dos demais objetivos, garantindo-se que os procedimentos, os manuais de controle e metas estabelecidas pela política da empresa estão sendo cumpridas de forma eficiente e buscando a continuidade das atividades com resultados satisfatórios. Para que se obtenha esta certificação Attie (1998), utiliza-se da supervisão, auditoria interna e sistemas de revisão e aprovação, como se pode verificar:

- 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 da empresa precisa permitir número de funcionários em extensão 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 exercitada.
- b) Sistema de revisão e aprovação: indica, através do método de revisão e aprovação, que políticas e procedimentos estão sendo adequadamente seguidos.
- c) Auditoria interna: possibilita a identificação de transações realizadas pela empresa que estejam em consonância com as políticas determinadas pela administração. (ATTIE, 1998, pg. 121).

Em uma linha próxima a de Attie, Crepaldi (2007), classifica os objetivos básicos do controle interno em contábeis e administrativos. Os objetivos contábeis englobam a proteção dos ativos e a confiabilidade no fornecimento de dados, ou seja, o desenvolvimento e aplicação de métodos voltados a salvaguardar a empresa, como um sistema de registro, por exemplo, quando os registros são todos baseados em um plano de contas da empresa facilitando a compreensão e demonstração de relatórios administrativos ou contábeis. Já, os objetivos administrativos buscam a condução ordenada no negócio da empresa, baseado em um plano de organização que estabelecerá níveis de autoridade e de responsabilidade em função da parcela de trabalho de cada um, buscando a conscientização das políticas da própria empresa e a eficiência em suas operações através de normas e qualificação de pessoal.

### 2.1.2 Importância dos controles internos

Controles internos têm papel fundamental para o sucesso de uma das funções da contabilidade, que é o auxílio à administração na tomada de decisões. Para que se obtenha êxito no processo decisório, é preciso que se tenham bases concretas, com dados confiáveis para suporte, sendo grande parte destas necessidades encontradas nas informações geradas pela contabilidade. Como assevera Marion (2006, p. 23):

A contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e resumindo-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões.

Assim, para que uma decisão tenha os fins que se espera, é importante que os dados e informações nos quais ela se baseia estejam corretos e adequados. O controle interno demonstra parte de sua importância, buscando manter os processos internos de uma organização, o mais próximo possível do que se planejou. Em escritórios de contabilidade, o controle interno exerce função similar, uma vez que visa garantir aos proprietários que as atividades dos demais colaboradores estão transcorrendo conforme desejado, fazendo com que sejam geradas informações corretas e precisas, que servirão de base para os usuários da contabilidade nas suas tomadas de decisões.

Outro foco que se poderia dar a tais controles é o de que servem como uma ferramenta de segurança. No caso dos escritórios contábeis, uma vez que possua controles internos seguros, obterá garantia plena de demonstrações e relatórios confiáveis. Além de que, procedimentos de controle como, por exemplo, os protocolos de entrada de documentos, resguardam o contador para com terceiros no que tange à posse e guarda de documentos fiscais, contábeis e demais documentos legais.

Somado a isto, lembra Marion (2006, pg. 23), que “A contabilidade é uma *ciência social*, pois estuda o comportamento das riquezas que se integram no patrimônio, em face das ações humanas (portanto, a contabilidade ocupa-se de fatos humanos)” e poderia se complementar esta idéia dizendo que a qualidade humana dos “agentes” dos fatos, faz com que a vulnerabilidade ao erro seja ainda mais acentuada e, por isso, é importante resguardar-se com controles confiáveis.

Assim, é com controles internos seguros que se pode garantir a maior precisão de ações e procedimentos diários de uma organização e, desta forma, zelar pela continuidade das atividades da mesma, pois ações que transcorrem sem conformidade ao planejado levam a resultados não esperados e tendem a fragilizar a empresa no que se refere ao resultado econômico, e este, por sua vez, acaba por ameaçar a continuidade dos fluxos da atividade empresarial. Neste sentido, ensina Crepaldi (2007, pg. 276): “Pode-se entender a importância do controle interno a partir do momento em que se verifica que é ele que pode garantir a continuidade do fluxo de operações com as quais convivem as empresas.”.

### 2.1.3 Princípios de controles internos

A implantação de sistemas de controles internos normalmente é prática da administração da empresa, assim como sua respectiva verificação e modificação, para adaptá-lo a novas circunstâncias. Mas, para isso, existem balizadores, que auxiliam na eficiência dos controles internos, ou seja, diretrizes que orientam como o controle deve ser exercido. Em Ferreira (1965, p. 1139), pode-se encontrar a definição de princípio como: “[...] Proposições diretoras de uma ciência, às quais todo o desenvolvimento posterior dessa ciência deve estar subordinado”. Essas proposições para controles internos são o que se chamam de princípios fundamentais.

Existem diversas classificações de tais princípios. Mesmo que diferentes autores concordem quanto à essência dos princípios de controle interno, o nome e abordagem se diferenciam quando se observam diferentes bibliografias. Por exemplo, as questões que se referem a “responsabilidades” podem ser um princípio distinto dos demais, para determinado autor, porém, para outro, tais responsabilidades podem apenas integrar a definição de um diferente princípio de controle interno. Assim, dentre as bibliografias estudadas, optou-se por ter como base, os conceitos e definições encontrados em Crepaldi (2007).

Primeiramente, o referido autor traz como princípio de controles internos, a responsabilidade, pois entende que para a existência do controle, é preciso que se saiba distinguir as atribuições de cada um que, de alguma maneira, influencia nas operações e resultados empresariais. Por isso, é fundamental que as responsabilidades sejam claramente definidas, preferencialmente de maneira escrita, instrumento concreto que faz com que sejam possíveis cobranças e futuras atribuições de ônus por eventuais irregularidades. Como nos mostra Crepaldi (2007, p. 277), “As atribuições dos funcionários ou setores internos da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante o estabelecimento de manuais internos de organização.”.

São casos como os de indústrias de manufatura que, na busca pela qualidade do produto final, devem saber em que etapa produtiva e quais pessoas responsáveis devem orientar para que se superem incorreções no processo produtivo. Em escritórios contábeis, este princípio se reflete no momento em que determinadas empresas clientes são destinadas a um colaborador para que este se responsabilize, por exemplo, pela escrituração de seus livros contábeis.

Outro princípio elencado pelo autor é o de rotinas internas, que determina que todos os procedimentos e trâmites cotidianos, constantes na rotina empresarial, devem ser determinados com o objetivo de padronizá-la. É importante que se tenha conhecimento de todo ato que faça parte da atividade diária da empresa, para que não sejam toleradas práticas que fujam ao interesse administrativo, como nos mostra Crepaldi (2007, p. 278), “A empresa deve definir no manual de organização todas as suas rotinas internas.”.

Rotinas internas consistem na descrição detalhada de todas as tarefas executadas na atividade empresarial. Um dos reflexos gerados por este detalhamento é o da padronização dos procedimentos internos, ou seja, quando um processo se refere ao mesmo objeto e possui a mesma finalidade que outro processo, ambos terão o mesmo caminho trilhado. Também se observa que esta descrição de rotinas gera uma visão mais global da atividade por parte de cada funcionário, que poderá visualizar o todo no momento em que executa qualquer parte do procedimento.

O princípio de acesso aos ativos, mostra que devem ser protegidos os bens e direitos empresariais através da limitação de acesso aos mesmos. Tais bens e direitos são a representação de todo ativo organizacional, por isto o controle destes bens se mostra importante. Estes ativos possuem maior ou menor relevância a partir de critérios qualitativos e quantitativos. Como se encontra em Crepaldi (2007, p. 279), “A empresa deve limitar o acesso dos funcionários a seus ativos e estabelecer controles físicos sobre esses.”. Por exemplo, em se tratando de escritórios contábeis, normalmente, existe uma peculiaridade. Na maioria dos casos, o maior ativo do escritório não se revela de forma física, e, possivelmente, não possuiu custo histórico superior aos demais ativos.

É o caso do *software* de contabilidade, programa utilizado para que se realizem os procedimentos que envolvem todos os departamentos da organização. Todas estas rotinas realizadas através do sistema de contabilidade geram um banco de dados que é um dos maiores bens que o escritório dispõe. É o acesso a este banco que deve ser controlado como referido acima por Crepaldi (2007). Para tal controle, utiliza-se, normalmente, a forma de autorização através de um nome de usuário e senha, cadastrado para cada pessoa que irá utilizar do programa e, conseqüentemente, ter acesso ao banco de dados. A vantagem prática deste controle de acessos é a proteção de tal ativo, sendo que qualquer ato que nele interfira estará vinculado a um usuário, havendo assim a atribuição de responsabilidade. Vale ainda ressaltar que, conforme Almeida (1996), o acesso a ativos compreende não somente a forma física, mas também as formas indiretas, como o caso do exemplo supramencionado, onde o acesso se dá na forma virtual.

O princípio da segregação de funções traz a relevância de que os limites estabelecidos pelas definições de responsabilidades, não englobem toda cadeia de alguma transação organizacional. É importante que um mesmo funcionário não possua controle total das fases de uma operação ou processo interno. Como explica Crepaldi (2007, p. 280), “Caso o funcionário tenha acesso aos ativos e registros contábeis, ele poderia desviar fisicamente o ativo e baixá-lo contabilmente para despesa, o que levaria a ocultar permanentemente essa transação.”. Um dos benefícios mais evidentes de seguir tal princípio é que este, se observado, cria a condição para que outros princípios possam também se efetivar. A partir do momento em que as funções são segregadas explicitamente, geram-se condições para, por exemplo, atribuições de responsabilidade. Uma exemplificação facilmente visualizada em algumas organizações contábeis, encontra-se nos recebimentos de numerários, em casos onde o colaborador que recebe tais valores não deve ser o mesmo que procede a quitação dos débitos nas fichas de controle.

No confronto dos ativos com os registros, outro princípio de controles internos, encontra-se uma ferramenta de controle dos princípios fundamentais, podendo ser utilizada para averiguar se outros princípios estão ou não sendo seguidos. É um imenso desperdício segregar funções, limitar acesso aos ativos, estipular responsabilidades, sem que se controle o seu efetivo cumprimento. Como salienta Crepaldi (2007, p. 280):

A empresa deve estabelecer procedimentos de forma que seus ativos, sob a responsabilidade de alguns funcionários, sejam periodicamente confrontados com os registros da contabilidade. O objetivo desse procedimento é detectar desfalque de bens ou até mesmo registro contábil inadequado de ativos.

Um exemplo simples deste princípio é a apuração do inventário físico dos estoques, comparando-o com os registros contábeis existentes. Em casos em que há divergências entre os valores registrados e os levantados fisicamente, serão atribuídas às devidas responsabilidades, ou a quem forneceu o dado fisicamente apurado de forma incorreta, ou a quem, a partir de um dado correto, procedeu a um registro equivocado. Aqui se encontra um dos grandes cuidados que devem ter os escritórios contábeis. Em tal relação, estes figuram como registradores, e antes de procederem a tal, devem confrontar os ativos com os registros que irão ser feitos, por exemplo, analisando corretamente um documento fiscal para que se faça a devida classificação deste nos registros da empresa cliente.

Por fim, com o princípio de amarrações dos sistemas, entende-se que um sistema de controles internos, para fins de aplicabilidade, se subdivide em diversos subsistemas que são

específicos para cada setor ou área dentro de uma organização. Cada uma destas partes pode ter eficácia específica, mas para que o sistema de controle interno possa alcançar seus objetivos globais, os variados subsistemas devem estar interligados, de forma que as informações fluam com a menor distorção possível, servindo como base confiável para os demais subsistemas que nela se subsidiarem. Para Crepaldi (2007, p. 281): “o sistema de controle interno deve ser conhecido, de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência”.

Com registros sempre exatos no que se refere a competências e valores, e executados apenas se autorizados, concluir-se-á que os sistemas de controle interno estão funcionando de maneira uniforme e conjunta, e que a informação flui entre os subsistemas sem distorções significativas. Para Almeida (1996), as amarrações do sistema buscam certificar-se de que o objetivo do controle interno, em cada departamento, está se dando de forma desejada. Para isso se faz o uso de conferências de registros e classificações contábeis. Por exemplo, um subsistema de compra que controla o recebimento das notas e faz a conferência de mercadorias adquiridas, não é globalmente eficaz se não transmitir as informações do correto recebimento ao subsistema de controle de estoques.

A essência de tal princípio se estabelece na instrução de que todos os sistemas de controle interno presentes em uma organização devem trabalhar de forma interligada. No caso de organizações contábeis, quando se procede ao acompanhamento da situação financeira e patrimonial de uma determinada empresa cliente, as informações geradas pelo departamento fiscal devem ser transmitidas de forma eficiente e em tempo hábil ao setor da contabilidade, para que este compreenda e interprete, de maneira correta, as alterações que existiram no contexto empresarial. Com a amarração destes dois sistemas, no caso, contábil e fiscal, poderá se obter uma interpretação adequada sobre a evolução financeira e patrimonial de determinada empresa.

#### 2.1.4 Avaliação de controles internos

O primeiro passo a ser dado, para que se implante um sistema de controle interno, é o estudo das atividades desenvolvidas em cada departamento, através de um levantamento que apura rotinas e responsabilidades. Após conhecido o contexto, procede-se a efetiva implantação do sistema, a qual é balizada por seus princípios fundamentais. Tomando-se por

base que o sistema implantado se estruturou nas características encontradas em tal cenário, é lógico se pensar que, tais controles necessitam de um processo de monitoramento, afinal o contexto no qual se insere é dinâmico.

Uma das etapas fundamentais para que se possam monitorar os controles internos é a avaliação de tais controles. Afinal não adianta a empresa implantar um sistema interno sem que se acompanhe e verifique periodicamente se está sendo cumprido o determinado e se este necessita ou não de ajustes. Assim, torna-se necessária a avaliação dos controles internos observando a adequação com o planejado pela a empresa, buscando a confiabilidade e maior qualidade das informações. Conforme Motta (1988, p. 45), “o estudo a ser realizado como base para avaliação do controle interno implica conhecer e compreender os procedimentos e métodos estabelecidos e qual a segurança que se tem de que os mesmos estão sendo aplicados e funcionando conforme o previsto.”.

Para Almeida (1996, p. 60), esta avaliação consiste em:

- Determinar os erros e irregularidades que poderiam acontecer;
- Verificar se o sistema atual de controles detectaria de imediato esses erros ou irregularidades;
- Analisar as fraquezas ou falta de controles, que possibilitam a existência de erros ou irregularidades [...];
- Emitir relatório-comentário dando sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno da empresa.

Tendo em vista o trecho citado, é importante que se determinem possíveis erros e falhas que poderiam vir a ocorrer, para que se teste se estes seriam detectados pelo sistema de controle. Desta forma se obteria a certeza de que estão funcionando de maneira correta. Além do enumerado pelo autor, é relevante que sejam analisadas as características, tanto internas quando externas ao ambiente empresarial, para que se possa concluir se, o cenário sobre o qual o sistema de controle interno foi idealizado, modificou, ou não. Caso tenha se modificado, é necessário também que se proceda aos ajustes que farão com que o sistema de controles internos continue adequado às novas circunstâncias.

Segundo Crepaldi (2007, p 288), a avaliação do controle interno é realizada em 3 (três) etapas:

- o realce do sistema;
- a avaliação propriamente dita do sistema;
- a realização de testes de cumprimento de normas internas.

A primeira etapa é diretamente relacionada com os funcionários ligados à execução dos trabalhos, quando, através de instrumentos como questionários escritos, entrevistas e acompanhamentos, questiona-se sobre os controles que estão sendo exercidos e sobre mudanças, melhorias, problemas e dúvidas que surgem no decorrer das atividades. Sobre o levantamento do sistema de controles internos, Crepaldi (2007), sugere que os registros de tais informações sejam feitos na forma de questionários padronizados, fluxogramas, entre outros.

O passo seguinte é a avaliação propriamente dita, onde irá se avaliar a eficácia dos controles utilizados e as necessidades de melhorias. Para esta etapa existem instrumentos de avaliação, normalmente utilizados pelas auditorias internas. Crepaldi (2007) sugere a confecção de questionários divididos em seções, em função da natureza da atividade ou operação. Paralelamente deve-se elaborar uma lista que contenha os controles que devem existir em cada seção, e estes serão confrontados com as respostas obtidas; o autor sugere que o questionário seja elaborado no formato de perguntas com alternativas de respostas afirmativa e negativa.

Além deste tipo de técnica de avaliação, os controles internos podem também ser avaliados por meio de questionários descritivos, os quais, normalmente, resultam em um levantamento mais detalhado acerca do que está sendo executado. Podem também ser utilizados instrumentos de entrevistas individualizadas, ou, também, por outro instrumento encontrado em Crepaldi (2007), o sistema de provas surpresas, que consiste na escolha de um determinado departamento para uma abordagem repentina, não conhecida pelos colaboradores, para que se observe, por exemplo, se os manuais de controle interno estão sendo seguidos, utilizando este método como um instrumento de avaliação preventiva. É importante ainda lembrar a orientação que Sá (2002), traz no que se refere a questionários, lembrando que estes não devem ser padronizados, sendo utilizados de forma individualizada para cada setor ou atividade. Tal orientação pode ser utilizada de forma análoga em outros instrumentos de avaliação.

Finalmente, a terceira etapa é a realização de testes que demonstrem o real cumprimento das normas dos controles, pois como afirma Crepaldi (2007, p. 290): “Não basta formar-se uma opinião sobre a eficácia do sistema, baseando-se em representações verbais ou escritas, feitas por funcionários.”. É preciso ir além, comprovar, acompanhar algumas das transações e comparar os resultados com o manual de controles e as descrições feitas por funcionários.

### 2.1.5 Limitações dos controles internos

O fato de diversas bibliografias aconselharem a constante revisão e correção de diversos aspectos dos controles internos evidencia que este, como qualquer outro sistema, está sujeito a erros e limitações. Como ensina o IBRACON (2000, p. 63):

A eficácia do sistema de controle está sujeita a limitações, tais como mal-entendidos sobre instruções, erros de julgamento, descuido, distração, fadiga, falta de responsabilidade e outros, que poderão alterar políticas e procedimentos; por esse motivo, o sistema de controle deve estar sob supervisão constante da administração da empresa, a fim de determinar se seu funcionamento se dá conforme as expectativas e promover correção ou alterações conforme as circunstâncias.

Assim, após sua idealização, elaboração e implantação, o controle deve ser constantemente revisado, a fim de que se evitem desvios. Como limitação em um foco mais amplo, tem-se o contexto social, afinal, no momento em que se organiza e planeja um controle interno, são levados em consideração aspectos externos à organização como: oscilações de mercado, período do ano, crescimento demográfico, crises econômicas, limitações de crédito, entre outras. Por este motivo, o contexto externo se mostra como limitação ao controle originalmente estabelecido. Certamente, as revisões e atualizações por parte da administração da empresa buscam saciar estas mazelas, mas, às vezes, nem todos os aspectos que sofreram modificações, são abrangidos. Como cita Gomes *et all* (1997, p. 14):

Como consequência do reconhecimento destas limitações, torna-se necessário contemplar o processo de controle com base em uma perspectiva global e desenhar um sistema de controle financeiro de forma coerente com o contexto em que ele opera, considerando-o, assim, como um dos mecanismos do sistema de controle de gestão e não como o próprio sistema de controle.

Aproximando com a realidade empresarial, também o contexto interno influencia nas diretrizes de controle. O foco da visão e missão da empresa, os planejamentos estratégicos de longo prazo, os planos de ação de curto prazo, todos eles, se modificados, influenciam e, por vezes, representam limitações à eficiência dos controles internos, mesmo que estes aspectos interinos à organização sejam mais facilmente acompanhados. Estas limitações contextuais, segundo algumas bibliografias, são consequências do predomínio de uma visão racional e econômica dos processos de gestão, como visto em Gomes *et all* (1997, p. 14): “Todos estes problemas vistos até agora decorrem do predomínio de uma perspectiva racional e

economicista de gestão administrativa que insiste em ignorar a importância das variáveis humanas e culturais no processo de controle”.

O mau entendimento de instruções e a má qualificação dos integrantes do quadro de pessoal representam outras duas limitações ao controle interno que se poderia dizer estarem incluídas nas variáveis humanas, conforme citado acima por Gomes (1997), pois de nada adianta que se estabeleçam padrões e se tenham manuais de procedimentos, se estes não são corretamente compreendidos, ou se os que devem executá-lo não são qualificados para tanto. Tais limitadores do controle interno poderiam ser agrupados em um limitador mais geral, que englobaria outros tipos de falhas, o erro humano. Tendo em vista que os que seguirão os manuais de controle são humanos, torna imensurável o número de falhas, descuidos e omissões que, por ventura, poderão advir.

Alterando um pouco o foco acerca das limitações, outro aspecto que, dependendo de como interpretado, pode ser tido como limitação aos controles internos, é o da relação custo/benefício do controle. Como salienta o IBRANCON (2000, p. 63), ao citar três pilares sobre os quais os sistemas de controle interno devem ser projetados, sendo o último: “tenham um saldo positivo na relação custo/benefício.”, afinal, pouco adianta um excelente e sofisticado sistema de controle que possua um insignificante grau de risco, porém que custe mais do que o benefício que ele proporciona. Seguindo a lógica, sem o referido sistema não se evitariam erros bem menos onerosos que o custo de se implantar e manter o controle.

Por fim, a limitação, possivelmente, mais conhecida no que se refere a controles internos, é o conluio de funcionários. Como se refere Attie (1998, p. 127), “[...] o acordo entre dois ou mais integrantes da organização pode fazer deteriorar e cair por terra o melhor sistema de controle interno”. Assim, o conluio de funcionários pode ser entendido como pacto interno com o objetivo de fraudar o sistema de controle interno. De nada adiantam as segregações de funções, as atribuições de responsabilidades se os funcionários pactuam entre si. É o mesmo que segregar acesso aos ativos e o registro dos mesmos entre dois funcionários e estes acordarem uma retira de ativo e seu conseqüente registro de baixa na contabilidade. Afinal, quando duas pessoas trabalham para um mesmo fim, é como se acumulassem mutuamente as responsabilidades, agindo como um só.

## 2.2 Atribuições dos profissionais da área contábil

Quando se vislumbraram as atribuições instituídas ao profissional contábil com o Decreto-Lei 9.295, de 27 de maio de 1946, possivelmente não se imaginou o quão complexas iriam se tornar as exigências relacionadas à profissão. Originalmente, no artigo 25 (vinte e cinco), do referido decreto-lei, apenas três incisos traziam as atribuições do profissional da contabilidade englobando a escrituração dos livros de contabilidade, levantamento dos respectivos balanços e demonstrações, revisão permanente ou periódica de escritas, revisão de contas em geral, assistências a conselhos fiscais, entre outras. Dentre essas atribuições, é preciso salientar que o primeiro destes incisos remete pontualmente a relação do profissional contábil com o ato de controlar, quando trata da organização de serviços contábeis em geral.

Vinculadas a estas atribuições, o referido decreto-lei também traz, em seu capítulo cinco, algumas penalidades, todas se referindo a sanções pecuniárias como multas ou a suspensões ao exercício profissional.

Atualmente, estas relações se tornaram mais complexas, pois as atribuições do profissional contábil não se detém aos incisos originalmente estabelecidos, mas ganharam maior amplitude. O contador possui um mercado bem mais exigente que solicita prestações de serviço mais elaboradas e específicas, além do que, as responsabilidades se multiplicaram com o aumento das exigências públicas para com as empresas do mercado. Importante ressaltar que, além de um maior número de atribuições legais que se relacionam ao profissional contábil, este ainda possui responsabilidades outorgadas pelo mercado de trabalho, que, por diversas vezes, busca no contador a orientação gerencial de negócio.

Para cumprir com todo este rol de obrigações, a prática diária nunca possibilitou que a antiga relação entre o profissional contábil e o ato de controlar se enfraquecesse, pois, afinal, ela pode ser encontrada desde o princípio da vida profissional de cada contador, no juramento do bacharel em Ciências Contábeis (disponível em <http://www.crcrs.org.br/>): "[...] para que meu trabalho possa ser um instrumento de controle e orientação útil e eficaz para o desenvolvimento da sociedade e o progresso do País.". Para que a informação gerada pelo contador sirva como instrumento de controle e proporcione uma orientação útil, este deve ter o controle presente no desempenho de sua atividade profissional.

Paralelamente, a evolução das atribuições profissionais também se ampliou, e evoluíram as sanções e consequências no caso do não cumprimento daquelas. Em linhas mais amplas, o Código Civil, instituído pela Lei Ordinária 10.406/2002, em seu artigo 1.177, já

tutela sobre os assentos lançados nos livros contábeis do contratante dos serviços, sendo este quem responde diretamente perante terceiros por danos causados, como se fosse o próprio administrador que procedeu a escrituração. Tendo o contador agido de má-fé, este também responderá perante terceiros de maneira solidária ao administrador. No caso da prática dolosa por parte do profissional da contabilidade, este também responde na esfera criminal, como nos mostra o artigo 342, da lei 10.268/01:

Art. 342. Fazer afirmação falsa, ou negar ou calar a verdade como testemunha, perito, contador, tradutor ou intérprete em processo judicial, ou administrativo, inquérito policial, ou em juízo arbitral:

§1º As penas aumentam-se de um sexto a um terço, se o crime é praticado mediante suborno ou se cometido com o fim de obter prova destinada a produzir efeito em processo penal, ou em processo civil em que for parte entidade da administração pública direta ou indireta.

§2º O fato deixa de ser punível se, antes da sentença no processo em que ocorreu o ilícito, o agente se retrata ou declara a verdade.

E ainda como trata o art. 1.178 do Código Civil, se o prestador do serviço o fizer dentro do estabelecimento do contratante, este responde por qualquer ato relativo à atividade empresarial, independente de autorização por escrito, mas se o serviço for prestado fora da empresa, só se obrigará o contratante a responder pelo que está estabelecido em contrato, cuja comprovação pode ser uma cópia autêntica de seu teor.

Já o artigo 1.182 em seu caput expressa: “sem prejuízo do disposto no art. 1.174, a escrituração ficará sob responsabilidade de contabilista legalmente habilitado, salvo se não houver nenhum na localidade.”. Assim, sem prejuízo da qualificação dos atos dolosos ou culposos, deve o contador se responsabilizar pelo processo de escrituração. Aqui já se nota que a atribuição da responsabilidade da escrituração contábil cria a necessidade de organização e controle.

Aprofundando na matéria especificamente contábil, salienta-se o código de ética profissional do contador, aprovado pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 803/96. Extraíndo os primeiros incisos do capítulo II, de tal documento, é visível a necessidade que irá se formar para que os deveres do contabilista sejam alcançados, como podemos ver:

**Art. 2º** São deveres do contabilista:

I – exercer a profissão com zelo, diligência e honestidade, observada a legislação vigente e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais;

II – guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou

quando solicitado por autoridades competentes, entre estas os Conselhos Regionais de Contabilidade;

III – zelar pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo;

IV – comunicar, desde logo, ao cliente ou empregador, em documento reservado, eventual circunstância adversa que possa influir na decisão daquele que lhe formular consulta ou lhe confiar trabalho, estendendo-se a obrigação a sócios e executores [...]

Afinal, para se exercer a profissão com zelo e resguardar os interesses de seus clientes e funcionário, faz-se necessária a organização e, fundamentalmente, o controle. Controle sobre os prazos, as legislações, documentos, informativos, entre outros. Também, como, para guardar sigilo se faz necessário um rígido controle de dados e informações geradas.

Nas normas brasileiras de contabilidade que se referem à auditoria, pode-se encontrar outra relação entre as atribuições dos contadores, na forma de proprietário-administrador de uma empresa de serviços contábeis, e o dever de controlar. É o que se encontra no quarto item da NBC TA 240, de novembro de 2009:

A principal responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude é dos responsáveis pela governança da entidade e da sua administração. É importante que a administração, com a supervisão geral dos responsáveis pela governança, enfatize a prevenção da fraude, o que pode reduzir as oportunidades de sua ocorrência, e a dissuasão da fraude, o que pode persuadir os indivíduos a não perpetrar fraude por causa da probabilidade de detecção e punição. Isso envolve um compromisso de criar uma cultura de honestidade e comportamento ético, que pode ser reforçado por supervisão ativa dos responsáveis pela governança. A supervisão geral por parte dos responsáveis pela governança inclui a consideração do potencial de burlar controles ou de outra influência indevida sobre o processo de elaboração de informações contábeis, tais como tentativas da administração de gerenciar os resultados para que influenciem a percepção dos analistas quanto à rentabilidade e desempenho da entidade.

Além do foco de estudo do presente trabalho, que se concentra no controle das rotinas que envolvem a relação entre escritório contábil e empresa-cliente, a abordagem da norma acima é relevante a partir do momento que focaliza o contador como o administrador e proprietário do seu negócio, a organização contábil. Aqui também é muito importante a presença de sistemas de controle baseados na relação que o contador tem com seu próprio escritório, na qual objetiva-se resguardar seus processos internos e patrimônio. Apenas um escritório contábil com rotinas internas, adequadamente controladas, poderá chegar a um foco satisfatório que envolva a relação do escritório com seus clientes, no que se refere a uma prestação de serviço confiável e de qualidade.

Assim, na conclusão das atribuições dos profissionais da área contábil, vale ressaltar que sobre estes recaem obrigações, que não são a eles especificamente impostas. São diversas

as prestações exigidas das empresas tomadoras dos serviços contábeis, e mesmo que essas exigências se refiram a estas empresas, quem as irá cumprir é o contador, pois a maioria de tais prestações envolve a certificação técnica, o que faz com que a gama de responsabilidade de um profissional que atue em um escritório de contabilidade, torne-se ainda mais vasta, evidenciando ainda mais a necessidade da empresa contábil de se organizar e controlar suas operações internas, documentos e demais processos que envolvam a relação da organização contábil com a empresa para a qual presta serviços.

### **2.3 Relação entre o profissional da contabilidade e os controles internos**

Nos aspectos sobre controles internos até aqui abordados, podem-se identificar controles fundamentais à atividade diária de qualquer tipo de organização. Estes são procedimentos que visam assegurar confiabilidade de informações, salvaguardar interesses e bens, padronizar desempenho, prevenir erros, avaliar rendimentos, entre outros. Paralelamente a isto, trataram-se também das atribuições do profissional contábil e suas responsabilidades. Diante disto, buscar-se-á evidenciar em que ponto a teoria de controles internos se converte em prática cotidiana nas atividades do profissional da área contábil.

Pode-se fazer a analogia que, assim como os proprietários de empresas comerciais, industriais ou de serviços necessitam de controles internos, pois têm responsabilidades para com o mercado consumidor, os fornecedores, o processo produtivo, a qualidade do próprio produto; os profissionais da área contábil também possuem responsabilidades que se referem à continuidade do próprio negócio, a resguardar-se perante dados e informações de terceiros, à qualidade de seu serviço (produto), a prazos e formas de cumprimento de obrigações fiscais, entre outras.

Assim, observa-se que o momento em que atribuições do profissional contábil e controle interno se cruzam, é quando se entende que o contador tem a mesma necessidade de controle que qualquer outra empresa. Poder-se-ia dizer que os controles internos necessários a ambas as organizações são, via de regra, os mesmos. Obviamente, diferentes tipos de atividades geram diferentes fluxos operacionais e gerenciais, no entanto, os controles internos de cada tipo de negócio são essencialmente iguais, diferenciando-se, apenas, pela parametrização de acordo com as específicas rotinas de cada atividade.

Os controles internos necessários a escritórios contábeis devem visar à salvaguarda de ativos e documentos, buscando monitorar os processos diários de forma contínua, concomitante e preventiva. É importante que faça parte das características dos controles internos destas organizações, a visão administrativa, gerencial de negócio, que engloba, como citado por Gomes *et all* (1997), todos reflexos formais e informais, externos e internos, que repercutam no patrimônio da empresa, tanto material quanto de recursos humanos.

No caso de empresas contábeis, conforme anteriormente justificado, é importante que se atente ao fato de que o objeto controlado é tanto próprio, como de terceiros, afinal, como cita Franco e Marra (2007, p. 268):

São, portanto, meios de controle interno todos os registros, livros, fichas, mapas, boletins, papéis, formulários, pedidos, notas, faturas, documentos, guias, impressos, ordens internas, regulamentos e demais instrumentos de organização administrativa que formam o sistema de vigilância, fiscalização e verificação utilizado pelos administradores para exercer controle sobre todos os fatos ocorridos na empresa e sobre todos os atos praticados por aqueles que exercem funções direta ou indiretamente relacionadas com a organização, o patrimônio e o funcionamento da empresa.

E estes registros, livros, fichas e demais documentos estão diretamente relacionados a outras organizações externas ao escritório de contabilidade, mas para as quais o contador deve prestar contas, na medida em que é contratado para tanto. Assim, os controles de escritórios de contabilidade devem estar sempre bem ajustados de acordo com princípios e técnicas de controle interno, para que sirvam também como uma ferramenta de segurança do próprio escritório perante terceiros.

Outra ligação fundamental entre a teoria dos controles e a prática contábil, reflete-se nas diversas obrigações e prestações que o contador faz em nome da empresa-cliente, atribuições que constantemente se renovam e atualizam, como por exemplo, novas exigências empresariais como o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Tais obrigações dependem da capacitação profissional do contador, quando este é o agente manipulador de informações. Neste ponto, vislumbra-se a fundamental importância de bons sistemas de controle interno que busquem garantir confiabilidade às informações que serão controladas pelo profissional da contabilidade, para que sirvam como base teórica no cumprimento de tais obrigações legais.

Para que se possa evidenciar a responsabilidade do profissional e a necessidade de controle, é importante que se esclareça do que trata o sistema de escrituração acima exemplificado. O SPED trata de um fluxo único e computadorizado de informações, que

unifica os processos de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos integrantes da escrituração fiscal e comercial das empresas. O SPED resulta na redução da emissão e armazenamento de papel, auxiliando os controles dos escritórios contábeis, tendo em vista que representam um montante expressivo de documentos a serem guardados de forma sistemática e organizada, devido a sua relevância.

Dentre os demais benefícios trazidos pelo SPED, deve-se ressaltar a redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas. Sendo este outro, grande auxílio aos sistemas de controle interno para alcance de seus objetivos, pois práticas fraudulentas não resultam sempre de ações ou omissões dolosas, pois muitas vezes a fraude se origina da falta de conhecimento técnico e do erro por negligências e desatenções. Nestes casos, o SPED auxilia pelo fato de acusar inconsistências significativas no momento da validação do arquivo, pois possui um *software* rico em informações.

Outro caso em que o contador figura como controlador das informações geradas, e assim mantém uma relação estreita com controles gerenciais é a Lei assinada em 30 de julho de 2002, nos Estados Unidos, chamada Lei Sarbanes-Oxley. Esta que foi redigida com o objetivo de evitar o esvaziamento dos investimentos financeiros e a fuga dos investidores devido a grandes escândalos que ocorreram na época, nos mercados de capitais norte-americanas.

A SOX como foi apelidada, visa garantir maior transparência na divulgação de informações econômico-financeiras e rigor nos procedimentos de controle interno, atribuindo maior responsabilidade aos principais executivos. E assim, evitar a ocorrência de fraudes e garantir que haja meios de identificá-las quando ocorrerem, garantindo a transparência na gestão das empresas. Hoje, já existem muitas organizações no Brasil que mantêm operações financeiras nos Estados Unidos da América estando assim, obrigadas a seguir esta lei, tendo por consequência mais rigidez e confiabilidade no seu controle gerencial.

### 3 METODOLOGIA

Neste capítulo, observar-se-á a descrição dos métodos utilizados para a realização da presente pesquisa. O trabalho, como já mencionado, foi realizado através de um estudo de caso em um escritório de contabilidade situado em Santa Maria-RS.

Para Gil (2007, p. 17), uma pesquisa “é requerida quando não se dispõe de informação suficiente para responder ao problema...”. Neste caso, desenvolver-se-á, segundo o mesmo autor, “... mediante o concurso dos conhecimentos disponíveis e a utilização cuidadosa de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos.”. A esta finalidade se propôs o presente trabalho de conclusão de curso, ser uma base de informação suficiente para responder ao problema de avaliação dos controles internos do escritório contábil estudado, podendo servir até mesmo de base para demais escritórios ou, ponto de partida para outros estudos científicos.

Quanto aos objetivos, esta pesquisa foi desenvolvida de forma descritiva, que conforme definido por Gil (2007, p. 42), “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.”, no caso estudado, esta descrição de características se relaciona com as descrições feitas sobre o campo de estudo e sobre as atividades desenvolvidas no mesmo, para posterior avaliação e demais discussões sobre os resultados apurados.

Para conhecer detalhadamente a realidade que se analisou, fez-se necessária a coleta de dados, necessidade esta classificada por Gil (2007, p. 42), como uma característica dos estudos descritivos, como lembra o autor, “uma das características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como questionários e a observação sistemática.”

Para Beuren (2003, p. 81):

De forma análoga, Andrade (2002) destaca que a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles. Assim, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador.

Esta citação vem ratificar a classificação do presente trabalho, em um estudo descritivo, no qual apenas se procederam ao levantamento de dados e demais informações

necessárias, para obter base suficiente para a avaliação. Vale ressaltar a característica citada de que, em pesquisas descritivas, a realidade descrita e o pesquisador não se relacionam.

Quanto aos procedimentos, pode-se dizer que, dependendo de quais forem utilizados, é que se dará o delineamento da pesquisa, ou seja, são as formas e meios traçados para chegar aos resultados esperados. Para Gil (2007, p. 43), é de grande relevância para identificar o delineamento da pesquisa, a forma que se fará a coleta de dados. Definindo assim em dois grandes grupos: os que se valem das fontes de papéis e os quais serão fornecidos por pessoas.

Incluído no primeiro grupo está o procedimento de pesquisa bibliográfica, baseado em livros e publicações, utilizados no decorrer deste trabalho. Recorreu-se a este método de pesquisa para que se obtivesse o embasamento teórico necessário para amparar a avaliação realizada. Gil (2007, p. 44), diz que “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.”

Como referido, o levantamento de dados bibliográficos se fez necessário para que, além de situar o leitor no contexto da avaliação, fosse possível proceder a esta através da teoria exposta dos aspectos conceituais dos controles internos. Afinal, como já descrito anteriormente, nos processos desta ordem é necessário um ponto referencial, a partir do qual, se teceram os resultados e discussões.

A pesquisa documental também se fez necessária para o desenvolvimento deste trabalho, integrando ainda o primeiro grupo que se refere a levantamentos a partir de fontes de papel. Para Gil (2003, p. 45), tal pesquisa:

[...] assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não recebem ainda tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa.

No caso estudado, a pesquisa documental se constituiu de um levantamento analítico baseado em documentos internos do escritório contábil estudado e demais documentos que, mesmo externos à organização, pertenciam às relações entre o escritório e as empresas clientes.

O estudo de caso, outro procedimento de que se fez uso neste trabalho, segundo Gil (2007, p. 54), “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível, mediante outros delineamentos já considerados.” Assim, esse trabalho se utilizou de uma análise

aprofundada da entidade estudada, a partir da qual se obteve embasamento suficiente para o alcance dos objetivos propostos deste estudo. Então, demais objetivos que não foram aqui propostos ou diferentes focos de abordagem talvez não obtenham, com o levantamento efetuado, base suficiente para alcançar diferentes objetivos.

A base de informações levantadas, que tornou possível a resposta ao problema proposto, foi apurada através de ferramentas utilizadas em estudos de caso, como por exemplo, questionários individuais, entrevistas e observações de campo.

Quanto à abordagem, foi realizada uma pesquisa qualitativa, a qual segundo Richardson (1999, p. 80), define-se como:

Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

O foco qualitativo se atém à descrição e qualificação de dados e, pelo fato do presente estudo proceder apenas à descrição de atividades e rotinas e discorrer sobre a avaliação de procedimentos de controle, de apenas um escritório contábil, percebe-se a característica qualitativa do estudo, uma vez que não se fizeram necessários, por exemplo, procedimentos quantitativos de amostragens, que prezam pelo significado numérico que cada dado representa. Afinal, todos os dados levantados pelos devidos instrumentos foram utilizados no desenvolvimento do trabalho.

## 4 ESTUDO DE CASO

### 4.1 Descrição do campo de estudo

O estudo foi realizado em um escritório contábil domiciliado na cidade de Santa Maria - RS desde 1980, o qual atende clientes da cidade e região. Para o levantamento dos dados que embasaram esta descrição de campo, utilizaram-se os instrumentos metodológicos, já citados, como entrevistas, observação e questionários, estes aplicados a todos os colaboradores da entidade, conforme modelos dos apêndices B e C.

A atividade é explorada por contabilista pessoa física, na forma de profissional liberal. Este possuiu um cadastro junto à previdência social, condição indispensável para contratação de funcionários. A organização conta com 9 (nove) integrantes, o responsável técnico e mais 8 (oito) colaboradores.

O escritório contábil possui uma área física de aproximadamente 120 (cento e vinte) metros quadrados, que são divididos em quatro salas, uma cozinha e dois banheiros. Nas três salas menores trabalham o responsável técnico, um colaborador que cuida de atividades que envolvem quatro departamentos, e o gerente operacional do escritório. Na maior sala, a quarta, trabalham os outros seis colaboradores.

O fluxo de atividades operacionais se divide em cinco principais departamentos: departamento Fiscal, Contábil, Pessoal, de Legalização de empresas e de Controle do andamento dos trabalhos internos. Além dos departamentos citados, o escritório conta com dois serviços adicionais que não chegam a possuir uma estrutura independente que possa se considerar um departamento. São serviços adicionais: os serviços externos e o de arquivamento.

As atividades do departamento Fiscal compreendem escrituração fiscal de notas fiscais de entrada, saída e prestação de serviços, bem como a apuração dos cálculos de tributos e contribuições, além das obrigações acessórias como Guias Informativas Amplificadas (GIA's), Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF's), entre outras.

O departamento Contábil realiza a escrituração contábil dos livros diário e razão contábil, compreendendo receitas, despesas, custos, provisões, entre outras, impressão e encadernação de tais livros, assim como seu respectivo registro nos órgãos competentes.

O Departamento Pessoal inclui o cálculo de folhas de pagamento, admissões, férias, rescisões, horas extras, descontos sindicais, assistenciais, desconto de faltas, geração e transmissão de informativos como Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) e de Informações à Previdência Social (GFIP's), Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED), cálculo e emissão de guias de FGTS, Contribuição ao Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), entre outros.

No departamento de Legalização de Empresas são realizadas as atividades de constituições, alterações e baixas cadastrais junto à Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul, Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas, Receita Federal, Receita Estadual, Prefeitura, Corpo de Bombeiros e Vigilância Sanitária.

Por fim, o departamento de Controle do andamento dos trabalhos internos envolve a distribuição de tarefas, controle de produtividade dos colaboradores, cobranças junto a clientes, gerenciamento do escritório, controle financeiro de recebimentos de honorários contábeis e despesas, dispensas e contratações de recursos humanos para o próprio escritório, atualização diária em legislações federais, estaduais e municipais, para posterior atualização do colaborador responsável pela execução de tarefas relacionadas com o que se modificou.

Os colaboradores não trabalham exclusivamente em um dos departamentos da organização, tendo todos eles funções mistas, que se referem a operações de no mínimo dois dos cinco departamentos existentes. Fogem a esta regra dois colaboradores, que atuam exclusivamente nos serviços adicionais: um incumbido dos serviços externos ao escritório, efetuando entrega e busca de documentos, busca por informações nas repartições quando solicitado, e resolução de pequenas pendências que não exijam profundo conhecimento técnico, o outro, responsável pelo arquivamento de documentos provenientes dos demais departamentos do escritório, sendo de sua responsabilidade também a confecção dos protocolos dos documentos retirados das pastas dos clientes que serão a eles entregues para o arquivamento definitivo.

O responsável técnico não executa tarefas operacionais, atuando individual e unicamente no departamento de controle do andamento dos trabalhos internos.

No departamento fiscal atuam, incluindo o gerente operacional, seis dos colaboradores, destes, quatro colaboradores atuam no departamento contábil. No que se refere ao departamento pessoal, o número de funcionários envolvidos é três, dois deles são os mesmos envolvidos no setor contábil e fiscal e o terceiro apenas faz parte do grupo de colaboradores do departamento fiscal. Nas legalizações de empresas são três pessoas

envolvidas, o gerente operacional no que se refere à junta comercial e cartórios e os outros dois colaboradores, que também pertencem ao departamento contábil, responsáveis pelos trâmites com a receita federal e estadual, prefeitura e demais alvarás locais. No quinto departamento, o de controle do andamento dos trabalhos internos, atua apenas o responsável técnico, que executa atividades relacionadas com monitoramento das rotinas internas dos demais departamentos, além de questões administrativas no que se refere à própria organização. Vale ainda lembrar que cada departamento possui um colaborador responsável, o qual, juntamente com o responsável técnico, determina as empresas que devem ficar sob a responsabilidade de cada colaborador, estas determinações só se referem aos departamentos contábil, fiscal e de pessoal.

Como citado, a maioria dos colaboradores desempenha funções mistas, porém o responsável de cada setor sempre dá preferência às atividades relacionadas com o departamento sob sua responsabilidade.

#### **4.2 Descrição das atividades desenvolvidas no campo de estudo**

Neste capítulo foram realizadas descrições das atividades que são praticadas na empresa estudada. Por ora, ainda não se procedendo as avaliações e julgamentos acerca das atividades desenvolvidas em cada departamento ou serviço do escritório contábil.

Sempre que se descreve a maneira como determinada atividade acontece, deve-se atentar ao fato de que tal maneira se modifica ou, no mínimo, influencia-se com o contexto que a cerca. Em nada são diferentes as rotinas empresariais, excetuando-se apenas os processos que são realizados por máquinas ou computadores automatizados, normalmente existentes em setores produtivos. Os demais processos que têm por agente um ser humano são comumente influenciados e, até mesmo, modificados pelo contexto interno e externo da organização.

Com base nisto, vale ressaltar que, por vezes, os procedimentos aqui descritos podem não ser uniformes, podendo não acontecer sempre conforme o observado. E esta uniformidade, não obstante, também é objetivo dos controles internos.

Os procedimentos aqui descritos dividir-se-ão como anteriormente descrito, nos cinco departamentos existentes, que compreendem: departamento Fiscal, Contábil, de Pessoal, de Legalização de empresas e de Controle do andamento dos trabalhos internos, tendo ainda em

sua estrutura global os serviços adicionais: serviço externo e serviço de arquivamento. Para suporte na realização e integração das atividades realizadas em cada departamento, o escritório objeto de estudo utiliza-se de um *software* próprio de contabilidade.

É importante ressaltar também que, para todos os clientes do escritório estudado, no momento do início da prestação de serviços, por parte da organização, esta procede à confecção de um contrato de prestação de serviços, o qual discrimina todas as rotinas que serão desenvolvidas em cada departamento para que se concretizem os serviços prestados. É neste contrato que são definidas as relações entre escritório contábil e cliente, onde também se definem honorários, formas de pagamentos, entre outros aspectos da relação de serviço.

#### 4.2.1 Departamento fiscal

Prestam serviço neste departamento seis dos oito colaboradores do escritório, sendo que cada um deles tem suas determinadas empresas sob responsabilidade. O período do mês em que mais se visualiza fluxo de atividades pertencentes ao departamento fiscal é o do primeiro decêndio do mês. Em tal período, as atividades relacionadas com este departamento possuem prioridade, dentre as atividades mistas desempenhadas por estes seis colaboradores.

Neste departamento se desenvolve:

- a) Recebimento de documentos e notas fiscais;
- b) Conferência de tais notas fiscais, incluindo a sequência numérica;
- c) Lançamento de notas fiscais e posterior revisão;
- d) Apuração e cálculo de impostos e contribuições;
- e) Arquivamento dos documentos utilizados;
- f) Impressão de relatórios de acompanhamento;
- g) Geração das guias para recolhimento;
- h) Prestação de informações diversas;
- i) Confecção de notas fiscais através de Autorização de Impressão de Documentos Fiscais (AIDF);
- j) Emissão de Certidões Negativas de Débito (CND) nas diversas esferas de poder;
- k) Impressão, encadernamento e registro de livros fiscais como: Livro Registro de Entradas, Livro Registro de Saídas, entre outros;
- l) Entrega de documentos a interessados.

A primeira fase é a do recebimento de documentos e notas fiscais dos clientes, sendo um fato que ocorre sempre nos dez primeiros dias de cada mês. A recepção de tais documentos é feita por qualquer um dos colaboradores, mais precisamente, por aquele que se encontrar mais perto em relação à porta de entrada, quando da chegada dos documentos. O recebimento, normalmente, não ocorre mediante protocolo, porém alguns clientes enviam seus documentos protocolados. Após o recebimento de tais documentos, o colaborador entrega o malote ao responsável pela escrituração fiscal de tal empresa. Este, por sua vez, separa os documentos que lhe são úteis, as notas fiscais de entrada, saída e prestação de serviço e repassa o restante da documentação para quem é o responsável pela escrituração contábil da determinada empresa. Em nenhuma destas etapas é utilizado qualquer tipo de protocolo, nem externo (quando a documentação chegou do cliente), nem interno (quando a documentação é recepcionada e distribuída internamente).

No departamento fiscal, antes de proceder a qualquer tipo de lançamento ou cálculo, os colaboradores deste setor conferem a documentação recebida, revisando também se a sequência numérica está correta. O colaborador responsável procede aos lançamentos das notas fiscais e após lançadas, realiza a revisão dos lançamentos efetuados para partir então para a apuração e os cálculos dos tributos e contribuições, incluindo a geração das guias de recolhimento. Dependendo da empresa, os cálculos e geração de guias são feitos pelo gerente operacional. Após, utilizada a documentação fiscal, é toda arquivada em arquivo próprio, onde cada colaborador se responsabiliza pelo armazenamento dos documentos das empresas sobre as quais tem responsabilidade.

Em se tratando de empresas optantes pelo Simples Nacional, regime simplificado instituído pela Lei Complementar nº 123/2007, um dos últimos procedimentos do setor fiscal realizado pelo mesmo colaborador, e que ocorre antes da emissão das guias, é a geração de um relatório mensal que controla as saídas e serviços de acordo com os acumuladores a que pertencem, evidenciando, também, os rendimentos acumulados do ano-calendário e dos últimos doze meses, entre outros dados. Tais relatórios são guardados individualmente pelos colaboradores, em relação às empresas pela qual se responsabiliza pelos lançamentos fiscais.

Para as empresas da categoria Geral, ainda se tem a obrigação da elaboração da Guia de Apuração Amplificada (GIA) mensais, outras formatações de GIA, como a Modelo B de periodicidade anual e os demonstrativos de apuração de contribuições sociais (DACON) e de créditos tributários federais (DCTF), também de frequência mensal. Tais declarações são feitas exclusivamente pelo gerente operacional, com exceção das GIA's mensais que são realizadas pelo colaborador responsável pela escrituração fiscal. É importante ressaltar que o

meio de arquivamento eletrônico das declarações geradas é feito de diferentes maneiras, dependendo do tipo de declaração. As que possuem programa gerador armazenam no mesmo as declarações transmitidas, na forma de um banco de dados, porém, outros tipos de declarações, como é o caso da Declaração Anual do Simples Nacional (DASN), que é elaborada no portal do Simples Nacional dentro do site da Receita Federal, ao final da transmissão, permitem que sejam salvas as declarações transmitidas, armazenadas assim, na forma de um arquivo eletrônico, juntamente com seu recibo de envio.

Outra atribuição exercida exclusivamente pelo gerente são as apurações trimestrais de Imposto de Renda (IR) e Contribuição Social Sobre Lucro Líquido (CSLL) dos contribuintes tributados pelo lucro real ou presumido.

No setor fiscal, ainda se incluem prestações feitas à Prefeitura Municipal, que envolvem declaração de notas fiscais de serviços no sistema *online* da Prefeitura de Santa Maria, o ISSNET. Um mesmo colaborador declara as notas utilizadas, vencidas e anuladas das empresas que possuem a atividade de prestação de serviços. Este possui planilha na qual controla as empresas das quais já recebeu as notas de prestação de serviço para serem declaradas no sistema ISSNET.

Empresas do Simples Nacional que têm seu imposto municipal sobre serviços (ISS), pago através do Documento de Arrecadação do Simples (DAS), têm suas notas de serviço declaradas no sistema da prefeitura, no entanto, esta declaração não gera guia de ISS. Empresas que não pertencem ao regime simplificado têm como resultado da declaração de suas notas fiscais de prestação de serviço, a geração de guias de recolhimento de ISS.

As notas fiscais utilizadas na escrituração fiscal são todas separadas por empresa e competência e guardadas em envelopes pardos individualizados. Apenas as segundas vias das notas de serviço e as notas de serviço anuladas (as quatro vias) são enviadas, e, após, declaradas no ISSNET, à central de ISS de onde provém protocolo de entrega das mesmas, com exceção das anuladas que retornam as quatro vias com o protocolo.

Outro serviço interno que envolve o sistema ISSNET são as requisições de notas de prestação de serviço, que são solicitadas pelo mesmo colaborador que efetua as declarações de tais notas. As solicitações dos demais modelos de notas fiscais competem a outro funcionário, mediante o formulário AIDF, que é confeccionado de forma *online* através do sítio da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul (SEFAZ-RS).

Este colaborador que realiza pedidos de outros modelos de notas fiscais se responsabiliza pelas solicitações de Certidões Negativas de Débito (CND), nas diversas esferas de poder. Além das certidões solicitadas mediante pedido dos clientes, existem as

CND que são atualizadas de maneira constante e fixa e que se referem a clientes que participam de licitações públicas cadastrados no Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores do Poder Executivo Federal (SICAF).

Nestas atividades, o colaborador que as exerce utiliza como meio de controle, no que diz respeito a certidões, uma planilha onde consta a data de vencimento de cada certidão referente a cada órgão, e uma data prevista de renovação das mesmas para que se cumpra o tempo de liberação de cada certidão dentro do prazo de vencimento da anterior. No caso da AIDF, assim que autorizada a confecção das notas fiscais por parte da SEFAZ-RS, são impressos os comprovantes de autorização e, imediatamente, a gráfica é comunicada para que se proceda à impressão dos documentos fiscais. Após isso, comunica-se a empresa solicitante de que a confecção de suas notas está sob a responsabilidade da gráfica escolhida. Nestes procedimentos, o colaborador, como meio de controle, anota na própria AIDF a data, hora, e nome da pessoa com quem tratou ao telefone.

Todas as guias e demais documentos de arrecadação gerados durante as atividades são entregues pessoalmente ao responsável técnico, que tem a atribuição de comunicar aos clientes e também repassar ao colaborador externo para que efetue as entregas em tempo hábil.

Para o encerramento do exercício fiscal são elaborados os livros fiscais. Tais livros são de responsabilidade do mesmo colaborador que procede aos registros fiscais de cada empresa, com exceção dos livros de serviço que são todos de responsabilidade do funcionário que efetua as declarações à Prefeitura Municipal, pelo sistema ISSNET. Este mesmo colaborador, após a impressão de todos os livros por seu respectivo responsável, é encarregado da cobrança dos serviços de encadernação e taxas de registro, e, após, o recebimento de tais valores, através do colaborador de serviços externos, ele os envia para a efetiva encadernação. Após, encadernados, os livros retornam ao escritório onde são assinados pelo responsável legal da empresa a que se refere e o responsável técnico do escritório contábil para, assim, levá-los para registro nos órgãos competentes. A entrega destes livros é feita mediante um caderno de protocolos que relaciona a data e livros que estão sendo entregues aos poderes dos clientes, estes, após conferência dos livros que estão recebendo, subscrevem-se.

#### 4.2.2 Departamento contábil

No departamento contábil estão envolvidos quatro colaboradores, todos também pertencentes ao departamento fiscal. Cada um deles é responsável por um determinado número de empresas, as quais são definidas, em conjunto, entre o responsável técnico e a responsável pelo setor. Os dias de maior concentração de atividades deste setor ocorrem após o término do período do departamento fiscal, porém, como dois deste quatro colaboradores desempenham também funções relativas ao departamento pessoal, estes concentram suas atividades contábeis, preferencialmente, a partir do segundo decêndio do mês.

O departamento contábil envolve:

- a) Recebimento da documentação contábil, através do responsável fiscal da referida empresa;
- b) Separação da documentação passível de escrituração;
- c) Elaboração dos lançamentos contábeis;
- d) Conciliação e conferência dos registros contábeis;
- e) Geração de relatórios gerenciais e demonstrativos como, por exemplo, balancetes;
- f) Arquivamento da documentação utilizada;
- g) Impressão, encadernação e registro dos livros contábeis;
- h) Declaração de comprovação de rendimentos (DECORE);
- i) Confeção de demonstrativos de faturamento;
- j) Inventário;
- k) Levantamento Econômico-Financeiro (LEF);
- l) Cadastros junto a instituições financeiras;
- m) Entrega de documentos.

Após as rotinas fiscais, o departamento contábil recebe a documentação, a qual é separada pelo colaborador responsável pela escrita fiscal da referida empresa. Alguns clientes enviam documentos protocolados em caixas de arquivo-morto ou pastas de malote, porém, como se observou não ser uma característica recorrente, não se pode tê-la como via de regra. Os documentos recebidos pelos seus respectivos responsáveis são separados em idôneos, que são os passíveis de escrituração contábil. E inidôneos, que são os documentos que não são revestidos de características intrínsecas e extrínsecas essenciais. Algumas destas características são definidas em legislação, outras pelo senso comum e costumes. Não possuindo tais atributos, tal documentação não se torna hábil para servir de base para

lançamentos contábeis, assim sendo, é devolvida para o cliente, momento em que se orienta o mesmo sobre as características que os documentos devem ter para que possam integrar a escrituração dos livros contábeis.

Depois de separada a documentação passível de contabilização, esta é lançada, respeitando princípios contábeis como competência e prudência. Acerca da documentação tida como inidônea, é dado um retorno ao cliente, comunicando-lhe acerca das deficiências formais e informais de tais documentos, sugerindo correções e enfatizando para operações posteriores. Logo após, são feitos os procedimentos de conciliação e conferência dos lançamentos contábeis, e, depois de tal averiguação, são efetuados os controles de saldo de disponibilidades, quando os clientes são comunicados sobre a situação momentânea dos saldos de seus ativos mais líquidos, assim como, o controle dos saldos de obrigações de curto prazo que também são comunicados aos clientes. Alguns clientes solicitam que, ao final de cada mês, confeccione-se um balancete de verificação, para acompanhamento da situação patrimonial momentânea.

Utilizados os documentos contábeis, estes são separados em dois grupos. Um deles contendo todas as guias de impostos e contribuições e demais taxas, juntamente com todos os documentos que foram gerados pelo próprio escritório. No segundo grupo, encontram-se os demais, como por exemplo, contas de água, luz, telefone, duplicatas pagas a fornecedores, entre outros. O primeiro grupo é levado ao colaborador responsável pelo arquivo. O segundo é de responsabilidade do próprio funcionário que efetuou os devidos lançamentos, e este o guarda em caixas de arquivo morto ou envelopes, onde são separados por competência e por empresa. Tais caixas e envelopes contêm externamente as referências que nele estão contidas.

No setor contábil são feitas as impressões, encadernações e registro dos livros Razão e Diário, serviço realizado pelos quatro colaboradores que participam de tal setor. Primeiramente, um destes quatro funcionários é designado para realizar o controle de cobranças dos valores referentes a tais regularizações. A impressão de cada livro é feita pelo responsável contábil pela empresa em questão. E este mesmo colaborador é quem solicita ao responsável legal da empresa para que assine os livros contábeis.

Assim, com os custos pagos, os livros são encaminhados ao Posto de Atendimento da Junta Comercial em Santa Maria. Quando o responsável legal da empresa-cliente comparece para a assinatura dos livros contábeis do ano em encerramento, leva consigo os mesmos livros, porém da competência anterior, mediante protocolo.

Outro serviço pertencente a este departamento é o da elaboração das declarações de rendimentos (DECORE), elaboradas através do site do Conselho Federal de Contabilidade

(CFC). Estas declarações são atribuições de um mesmo funcionário. Também são elaboradas relações de faturamento que comprovam, perante terceiros, os rendimentos líquidos de cada mês-calendário a que se referir. Todos estes documentos comprovantes de renda ou faturamento são entregues ao responsável técnico para sua apreciação, aprovação e assinatura.

Os LEF's e demais cadastros e atualizações dos clientes perante instituições financeiras, seguem a mesma lógica que os comprovantes de renda e faturamento. Dois colaboradores concentram a emissão de tais relatórios, mediante levantamento de dados contábeis, financeiros e econômicos e, assim confeccionados, são apreciados pelo responsável técnico e assinados quando assim se fizer necessário.

As relações de inventário são recebidas das empresas-cliente diretamente por parte do responsável técnico que, após o recebimento distribui, respeitando as devidas proporções de disponibilidade de cada colaborador, os relatórios para que sejam escriturados os inventários em conferência com o estoque apurado contabilmente, e para que, posteriormente, proceda-se a impressão e encadernação de tais livros.

No que se refere ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), o escritório ainda não possui uma estrutura operacional definida, pois as empresas tributadas pelo Lucro Real que estão obrigadas a entregar tal forma de escrituração referente ao ano-calendário de 2009 (dois mil e nove) têm prazo até o fim do mês de junho de 2010 (dois mil e dez). Mesmo se organizando previamente para cumprir com tal obrigação, no momento em que se levantaram os dados do escritório em estudo, este não possuía uma rotina definida para este tipo de obrigação.

#### 4.2.3 Departamento de pessoal

Neste departamento estão envolvidos três colaboradores do escritório contábil. Um deles também possui ligação com os setores contábil, fiscal, e de legalização de empresas; o segundo, com o departamento fiscal e contábil e o terceiro tem tarefas associadas apenas com o setor fiscal. Para este último, o período de maior movimento se inicia logo após o término das atividades fiscais, que normalmente ocorre no final do primeiro decêndio do mês. Para os outros dois, o fluxo mais significativo de rotinas do setor pessoal se concentra no último decêndio do mês em referência, porém, quando requisitados em outras épocas do mês, atendem a eventuais necessidades, como são casos de admissões e rescisões de contratos de

trabalho. Assim como no departamento contábil e fiscal, neste também, cada colaborador possui empresas que estão sob sua responsabilidade.

As atividades envolvidas no departamento de pessoal compreendem:

- a) Atualização de dissídios;
- b) Consultas a sindicatos;
- c) Recepção de documentos relacionados com o setor;
- d) Cálculos da folha de pagamento mensal;
- e) Cálculo e impressão de guias de recolhimento, contribuições e descontos;
- f) Registro de admissões;
- g) Elaboração de rescisões;
- h) Comunicação de tais movimentações à Caixa Econômica Federal (CEF);
- i) Confecção de CAGED's destinados ao Ministério do Trabalho;
- j) Impressão de documentos relacionados aos recursos humanos, como extratos mensais, recibos de pagamento;
- k) Elaboração de avisos prévios, contratos de experiência, recibos de férias, entre outros;
- l) Recepção de atestados médicos para que se registre o afastamento de funcionários;
- m) Atualização dos Livros Registro de Empregados;
- n) Atualizações de Carteiras de Trabalho;
- o) Elaboração de GFIP's;
- p) Requisição de extratos de contas de FGTS junto à CEF;
- q) Arquivamento de documentos;
- r) Entrega de documentos.

Uma segunda forma de classificação poderia dividir tais rotinas em: anuais, mensais e eventuais, sendo apenas o primeiro dos itens supramencionados, uma rotina eventual, e os demais citados, rotinas mensais. A classificação anual também pecaria pela falta de conteúdo, afinal as duas principais rotinas com esta periodicidade são os cálculos de 13º salário, que, muitas vezes, parcialmente antecipados, compõem o rol de atividades mensais, e a segunda rotina envolveria a confecção da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), porém esta não é executada por colaboradores deste setor, o que reduziria ainda mais as atividades de periodicidade anual do departamento de pessoal.

Primeiramente, antes que se inicie qualquer rotina, os colaboradores deste departamento iniciam um processo de atualização legal, que envolve a leitura e compreensão

de alterações em legislações com ligação a recursos humanos, tais alterações são evidenciadas para cada um destes colaboradores pelo responsável técnico, conforme antes salientado. Uma das principais atualizações feitas é a de dissídios. Tais acordos são sempre revisados, e para ratificar tais informações, os colaboradores ligam para os sindicatos que representam cada categoria, para confirmar os valores de piso, bonificações e descontos do mês sobre o qual irão ser realizados os cálculos de folha de pagamento.

São primeiramente realizadas as admissões, nos casos em que o cliente previamente comunica o fato de que irá ocorrer uma admissão, o colaborador responsável remete uma listagem com a documentação necessária para tal procedimento. Porém, alguns clientes enviam os documentos poucos dias antes da efetiva admissão e, por isso, a relação de documento entregue é conferida. Depois de efetuada tal admissão, os documentos do funcionário admitido são grampeados juntamente com um relatório que discrimina também a ocupação, Código Básico de Ocupação (CBO), remuneração inicial, entre outros, e toda esta documentação vai para o arquivamento na pasta da respectiva empresa.

Durante este tempo são recebidos dos clientes, documentações que têm relação com tal departamento. Tais documentos são, por vezes, recepcionados diretamente pelo funcionário responsável pelo departamento pessoal da empresa, e, em outros casos, recepcionados por outro colaborador que os repassa para o responsável. Tais documentos envolvem livros de cartão-ponto, relatórios de faltas, quadro de horários, relatórios de horas-extras, entre outros.

Depois de recebidos os documentos e registradas as informações neles contidas, são procedidos os cálculos de folha de pagamento, que envolvem férias, descanso semanal remunerado, cálculos de médias para férias e décimo terceiro salário, cálculos das guias de INSS e FGTS, descontos sindicais e assistenciais, adicionais por insalubridade, periculosidade, adicionais de quebra de caixa, adicionais por tempo de serviço, auxílio-creche, maternidade, alimentação, descontos de vale transporte, entre outros cálculos. Juntamente com os cálculos mensais de folha de pagamento são feitos os de rescisões do contrato de trabalho, ou término dos contratos de experiência. Todas as guias e contribuições geradas são impressas e entregues ao responsável técnico para as respectivas distribuições entre clientes e o colaborador do serviço externo.

Nos casos de rescisões, afastamentos médicos diversos, entre outros casos, são feitos os comunicados à CEF que é responsável pela administração das contas de FGTS dos empregados. Tal comunicado é feito mediante o site da própria autarquia. Movimentações como rescisões e admissões também são controladas e informadas ao Ministério do Trabalho

e Emprego, mediante informativo CAGED, que é mensalmente entregue, condicionado ao fato das empresas apresentarem ou não no mês, tal tipo de movimentação.

Terminadas essas rotinas, são impressos todos os documentos gerados, como o extrato mensal da folha de pagamento, os recibos de pagamento, os CAGED's, as GFIP's com o respectivo comprovante de envio a CEF, os recibos de férias, as guias e contribuições, as relações de descontos efetuados, entre outros.

Outro serviço deste setor é a atualização constante do livro registro de empregados de cada empresa, que contém todas as admissões e rescisões de cada funcionário com o histórico atualizado de férias, contribuições sindicais pagas e alterações salariais. Sendo que tais livros, via de regra, encontram-se guardados em um mesmo armário do escritório e, alguns poucos, em poder do cliente. Salienta-se aqui que tais livros quando entregues ao cliente, não são acompanhados de protocolo de entrega e nem de protocolo no momento do seu recebimento.

Esta mesma atualização que se procede nos livros registro de empregados, é feita nas carteiras de trabalho dos funcionários de cada cliente, porém, tais carteiras não ficam em posse do escritório devendo estas ficar sob o domínio do seu proprietário.

Neste departamento, toda a documentação, tanto a gerada, como a utilizada como base para os cálculos de folha de pagamento, é arquivada no arquivo geral da empresa, fazendo com que os colaboradores deste setor não tenham arquivos próprios no que se refere a departamento de pessoal.

#### 4.2.4 Departamento de legalização de empresas

Neste departamento são realizados todos os procedimentos que visam regularizar e legalizar as empresas clientes, no que se referem a constituições, alterações e baixas cadastrais, nas três esferas de governo. Estão envolvidos com estes procedimentos, três colaboradores do escritório contábil, que executam diferentes etapas de tais processos. Não há um período do mês ou do ano no qual as atividades deste departamento se concentram, elas ocorrem conforme a demanda dos clientes. As atividades desenvolvidas neste setor se relacionam com órgãos das diversas esferas de governo como: Junta Comercial, Cartório registro de Pessoas Jurídicas, Receita Federal, Receita Estadual, Prefeitura Municipal com suas secretarias, Bombeiro e demais órgãos governamentais.

O primeiro evento é a chegada ao escritório, da informação de que irá se proceder a uma constituição, alteração ou baixa cadastral. Em qualquer caso, o interessado em tais procedimentos contata o escritório de forma presencial ou por telefone. Algumas orientações são informadas através do telefone, quando requerido como, por exemplo, documentação necessária para tal procedimento. É o responsável técnico que procede às primeiras explicações e orientações acerca do que se pretende fazer. Para isso, o responsável não dispensa o contato de forma pessoal, o qual é realizado através de reuniões previamente marcadas, quando são dadas as orientações, destacando prazos e estabelecendo o roteiro.

Para controle das solicitações de serviços que envolvem o departamento de legalização de empresas, o responsável técnico possui uma ficha, na qual anota qual a empresa cliente, através de qual sócio, data da solicitação e qual é o processo cadastral a ser executado. Tal ficha é, posteriormente, arquivada no arquivo geral do escritório, juntamente com o processo cadastral, porém este documento não conta com assinatura do cliente solicitante.

Neste ponto é válido salientar que algumas empresas possuem registros ou cadastros específicos, em decorrência da atividade que exercem. São casos de empresas que prestam informações ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), outros casos de empresas que necessitam de licenças de operações expedidas ou pela secretaria ambiental da prefeitura de Santa Maria, ou pela Fundação Estadual de Proteção Ambiental (FEPAM), assim como casos de registros na Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL), Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), Agência Nacional de Saúde (ANS), Conselhos de classes profissionais, entre outros órgãos. Como todos estes procedimentos de legalização e regularização são muito específicos, não farão parte das rotinas elencadas neste departamento, atendo-se apenas aos procedimentos padrões nos processos de regularização e legalização de empresas.

Por não confeccionar efetivamente nenhum ato de constituição, alteração ou baixa cadastral, não se considerou que o responsável técnico atuasse neste setor, pois desempenha funções que são, essencialmente, de controle e organização. Os documentos e demais dados solicitados ao cliente não possuem controle determinado, apenas são estipuladas datas para respectiva entrega, e as cobranças por parte do responsável técnico são feitas por meio telefônico. Após o recebimento de toda documentação necessária, ela é repassada ao gerente operacional que começa a primeira fase do processo, a confecção dos atos que irão para registro na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul (JUCERGS), ou no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas, conforme o caso.

Depois de iniciados os processos legais, as demais solicitações aos clientes e cobrança acerca de prazos, são realizadas de forma mista, quando predomina a comodidade do aviso telefônico ou quando o máximo de controle que se tem é o da anotação da data, hora e pessoa com quem se tratou. Suplementarmente são utilizadas reuniões presenciais, que ocorrem com determinada frequência, mas que se enfatizam dependendo da complexidade do caso.

Independente de qual seja a finalidade do procedimento que se está executando, quer seja para constituir uma nova empresa, como para proceder a alguma alteração cadastral ou solicitar uma baixa de cadastro nos órgãos competentes, os procedimentos executados possuem um caminho quase que padrão. O que pode levar a modificar a sequência de rotinas são mudanças de contexto. Por exemplo, quando a empresa que vai ser constituída tem como atividade, exclusivamente a prestação de serviços de transporte municipal, isto fará com que esta determinada empresa, não necessite cumprir a etapa que se relaciona com a Receita Estadual, pois, no estado, só são necessários cadastros de atividades de comércio e algumas atividades de serviço, como fretamento de passageiros intermunicipal, ou interestadual.

Apesar da semelhança entre os procedimentos que envolvem as constituições, alterações e baixas cadastrais, existe uma particularidade nos casos de constituição de novas empresas, são procedimentos prévios aos atos efetivos de constituição. Antes que se proceda a qualquer ato de inscrição de novo contribuinte, considerando os padrões da prefeitura de Santa Maria, solicita-se cópia do IPTU do imóvel que será utilizado para desenvolver a atividade empresarial, excetuando-se as empresas que não possuem local fixo para explorarem sua atividade ou que possuam apenas um local como ponto de referência, as demais necessitam verificar junto à Prefeitura Municipal qual a classificação do Uso do Solo de tal imóvel. Para que um imóvel esteja apto para que se desenvolvam atividades de natureza empresarial, faz-se necessário que o uso do solo de tal imóvel esteja classificado como “comercial”. Vale lembrar que, conforme anteriormente salientado, empresas que possuem apenas ponto de referência podem se referir aos imóveis com uso residencial.

Outro cuidado que se deve ter é se o referido imóvel possui ou não número oficial. Por número oficial se entende: o número que o identifica perante a prefeitura municipal. A fim de observar estes dois aspectos que se referem a número oficial e uso do solo, e também para confirmar o exato endereço de tal imóvel, usa-se o zoneamento, procedimento este utilizado antes de se formalizar qualquer ato de constituição.

O caminho padrão se inicia com a formalização de tais atos perante a junta comercial ou cartório de pessoas jurídicas. Se a empresa, em referência, for uma sociedade, o instrumento utilizado é o contrato social. Para empresários individuais, utiliza-se o

requerimento de empresário individual e, por fim, alguns outros tipos societários, como sociedades anônimas que necessitam da elaboração de um Estatuto Social. Em se tratando de constituição, alteração ou baixa, os instrumentos são os mesmos acima citados que, depois de preenchido ou elaborado, é enviado para que seja registrado e arquivado na Junta Comercial ou cartório de pessoas jurídicas. Esta etapa é sempre o gerente operacional que executa, e depois que tal documentação retorna da JUCERGS, registrada, tais atos são repassados para um segundo colaborador que executa as etapas da Receita Federal e Estadual.

Tal passagem interna de documentos não possui nenhum tipo de protocolização. Ao recepcionar os atos registrados pela junta comercial, o segundo colaborador se responsabiliza pelas informações que devem ser prestadas à Receita Federal, segunda etapa do processo, e Receita Estadual, normalmente terceira etapa do processo.

No âmbito federal é utilizado o Programa Gerador de Documentos do CNPJ (PGD), quando ao se preencher uma ficha, cria-se um arquivo eletrônico enviado através da internet à Receita Federal. Após aprovado, gera-se o Documento Básico de Entrada (DBE), o colaborador imprime o DBE e solicita a assinatura e reconhecimento de firma do responsável legal da empresa. Feito isso, anexa a tal documento cópia autenticada dos atos que foram registrados na junta comercial e encaminha-se toda esta documentação à Delegacia da Receita Federal de Santa Maria, onde os analistas técnicos procedem à constituição, alteração ou baixa cadastral desejada.

Este mesmo colaborador é responsável pelas rotinas que envolvem a Receita Estadual. Nestes casos, quando necessários, para os procedimentos relacionados com inscrição estadual, são seguidas as orientações de uma lista fornecida pela própria Receita Estadual, na qual se encontra o rol de documentos necessários para cada ato perante o estado, sejam constituições, alterações ou baixas cadastrais. Preenchidos todos os requisitos necessários, toda documentação é reunida pelo colaborador responsável, que, dependendo da facilidade ou simplicidade do ato, repassa ao funcionário de serviços externos para que este o leve à repartição. Porém, se o caso envolve algum tipo de situação mais atípica, o próprio colaborador que procedeu ao preenchimento de tal documentação vai à repartição para regularizar a situação da empresa-cliente.

Finalizados os processos que envolvem o nível federal e estadual, a pasta que contém todos os atos desde a JUCERGS, ou desde o cartório de registro de pessoas jurídicas, é repassada ao terceiro colaborador deste setor, que executa os últimos procedimentos que se referem a regularizações de âmbito municipal. Nesta passagem, também não são utilizados nenhum tipo de recurso de protocolo. Vale salientar que tal colaborador, com o auxílio do

responsável técnico, controla o prazo de 90 (noventa) dias, contados a partir do registro nos órgãos competentes, para as empresas que desejam optar pelo regime simplificado do simples nacional.

Primeiramente, executam-se os procedimentos que se referem a bombeiros. Por muitas vezes, empresas que funcionam em salas comerciais na base de prédios comerciais ou residenciais, utilizam-se do alvará de bombeiros do próprio prédio. Porém, às vezes, por interesse da própria empresa, outras vezes por interesse do corpo de bombeiros tal empresa deve encaminhar seu alvará de bombeiros em separado, como qualquer outra. O alvará é requerido através de preenchimento de formulário próprio, anexado juntamente com cópia do cartão do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) e procuração, caso a pessoa que irá encaminhar o alvará não seja o responsável legal pela empresa. O colaborador que executa estes trabalhos encaminha a documentação e consulta o corpo de bombeiros para saber em que data eles procederão à vistoria, comunica o cliente e, depois da vistoria feita, gera-se uma guia que após paga é encaminhada aos bombeiros para a expedição do alvará, pelo colaborador responsável.

As alterações cadastrais relacionadas a bombeiros, como troca de endereço, são realizadas pelo mesmo colaborador através dos mesmos procedimentos. Todos estes procedimentos de cobrança do cliente, no que se referem à documentação, guias pagas, preenchimento do formulário padrão, entre outros, são todos comunicados por telefone pelo colaborador, e este anota a data, hora e com quem tratou nas ligações efetuadas, rubricando abaixo.

Os procedimentos de baixa cadastral são um pouco diferentes, para que se proceda à baixa cadastral de bombeiros, o colaborador o faz através de um requerimento, ao qual deve anexar, o distrato social, requerimento de empresário de extinção ou Ata de Extinção, juntamente com cópia do cartão do CNPJ baixado.

Em segundo lugar, normalmente se executam os procedimentos que têm relação com o alvará de localização. A requisição de constituições e alterações de alvarás de localização se dá por meio de uma ficha padrão municipal, chamada de Ficha de Inscrição Declarada (FID), esta possui dois modelos, o 01 e 02. O modelo utilizado para estes tipos de procedimentos é o primeiro. Depois do formulário preenchido, anexam-se a ele, cópia dos atos que deram origem à constituição ou alteração cadastral. Toda esta documentação é levada para protocolo junto a prefeitura municipal. Depois de decorrido certo período, tal órgão procede à vistoria do local e expede a taxa de alvará de localização, que deve ser levada à prefeitura e autenticada para que seja expedido o alvará.

Nesta etapa é grande o acompanhamento do colaborador do escritório contábil, que solicita, mediante telefonema, ao cliente que este comunique em que data a vistoria foi realizada, e assim o colaborador vai todos os dias à prefeitura para que consiga acesso à taxa do alvará, pois a partir da expedição do mesmo, conta-se um prazo de 30 (trinta) dias para as empresas interessadas realizarem a opção pelo simples nacional.

Para a baixa cadastral na prefeitura, no que se refere ao alvará de localização, o procedimento se dá através do preenchimento e envio de requerimento padrão endereçado ao prefeito municipal, solicitando a baixa cadastral e relatando os motivos pelos quais está sendo feita a solicitação.

Os últimos procedimentos pertencentes ao departamento de regularização e legalização de empresas são os procedimentos que se referem ao alvará sanitário. Primeiramente, o formulário para requisição de constituições, alterações e baixas cadastrais é o mesmo, a FID 01. A documentação que deve ser anexada pelo colaborador é a mesma, como documento do CNPJ, comprovante de situação cadastral na Receita Estadual, Registro Geral (RG), Cadastro da Pessoa Física (CPF) e cópia dos outros alvarás. O que diferencia os procedimentos é que, no caso da constituição, é exigido um croqui (desenho da planta baixa do imóvel, contendo as aberturas e medidas), e, no caso de baixa cadastral, é exigida a cópia da Certidão de Baixa Municipal, esta que é resultante do requerimento dirigido ao prefeito, de quando se procedeu a baixa do alvará de localização. É importante salientar que, nas rotinas municipais, o principal meio de controle utilizado são os avisos telefônicos, dos quais se anotam as referências, como hora, data e a pessoa com quem se falou.

#### 4.2.5 Departamento de controle do andamento do trabalho interno

O departamento de controle do andamento dos serviços internos compreende a atuação exclusiva do responsável técnico, proprietário do escritório contábil. Não existe um período de concentração de atividades dentro deste departamento, pois, além das atribuições próprias, este setor possui procedimentos que se relacionam com os demais, de forma que nunca apresenta período de ociosidade, sendo que nos momentos de menor fluxo de rotinas, estão envolvidas práticas de supervisão de todos os outros departamentos e atividades do escritório contábil.

Para um melhor entendimento optou-se por dividir as práticas relativas ao departamento administrativo em:

- a) Rotinas mensais;
- b) Rotinas anuais.

#### 4.2.5.1 Rotinas mensais

Partindo-se, primeiramente, das rotinas com periodicidade mensal, cita-se, em primeiro lugar, a recepção de documentos. Muitos dos documentos que são recebidos dos clientes, os quais anteriormente se referiram, chegam ao responsável técnico. Outros deles são buscados, pelo colaborador dos serviços externos, diretamente na empresa e entregues da mesma forma ao responsável técnico. São documentos que se relacionam com rotinas fiscais, contábeis, de pessoal e de legalização e regularização de empresas. O proprietário do escritório repassa a documentação recebida ao responsável pela escrita fiscal da empresa referida, este segue os procedimentos do setor fiscal, no qual separa a documentação que pertence à contabilidade ou ao departamento de pessoal e a repassa para o respectivo responsável.

Outra rotina de início de mês são as reuniões realizadas com todos os colaboradores, quando, em cada uma delas, o responsável técnico acompanha o andamento e atualização do setor, comunica mudanças significativas nas práticas do mesmo, estabelece prazos para cumprimento de obrigações principais e acessórias, e estabelece a data para recebimento das guias de tributos e contribuições, bem como os demais documentos que cada colaborador deve entregar, das empresas, sobre as quais é responsável. Deve-se ressaltar que, com todos os colaboradores, são feitas reuniões semanais para acompanhamento mais aprofundado da situação em que se encontram os serviços de cada setor, sendo que as reuniões com os colaboradores do departamento de regularização e legalização de empresas ocorrem com uma frequência maior, de duas vezes por semana. Nestas reuniões, os colaboradores atualizam o responsável técnico sobre diversos aspectos que se referem às empresas sobre as quais é responsável.

No decorrer do mês, recebendo as guias, relatórios, formulários, demonstrativos, pareceres, entre outros, que devem ser entregues aos clientes, o proprietário comunica ao cliente interessado, por telefone, que os documentos requeridos estão prontos, ou a data de

vencimento e qual o valor das guias que deverão ser pagas. Nos casos em que julgar necessário, o responsável anota as datas em que comunicou a empresa e a pessoa com quem tratou para evitar, por exemplo, que em casos de pagamentos em atraso, o ônus não recaia sobre o serviço do escritório contábil. Algumas empresas que solicitam o serviço, ou, que se localizam em regiões mais descentralizadas, têm seus documentos e guias entregues na sede da empresa pelo colaborador dos serviços externos.

Finalizada a parte do mês em se concentram as práticas do setor fiscal, o proprietário planeja e esboça a reunião do mês subsequente. Neste período, o qual, normalmente, se localiza no segundo decêndio do mês, fora o acompanhamento dos demais setores, o foco se concentra em atualização legislativa, aqui o responsável técnico concentra suas leituras em informativos, sites de repartições e sites da classe contábil, para estar atualizado no que se refere às mudanças nas legislações da esfera federal, estadual e municipal. Nesta etapa se atentam às novas práticas como, novos protocolos de substituição tributária, novas atividades obrigadas a emitir Nota Fiscal Eletrônica (NFe), entre outras novidades e obrigações acessórias.

Essas alterações normativas são repassadas aos demais colaboradores nas referidas reuniões, quando se indica o assunto objeto de alteração e se sugerem as leituras e devidas atualizações. Estas atualizações também são feitas com clientes, porém só ocorrem, se o responsável técnico julgar a alteração significativa. Para atualizar os clientes, o responsável técnico marca reuniões individualizadas com cada empresa-cliente, para explicar as considerações sobre as alterações normativas.

No decorrer do mês, os relatórios e demonstrativos gerados pelo setor contábil recebem o mesmo tratamento que os documentos entregues pelo departamento fiscal. Durante este período, o proprietário também controla o e-mail do escritório, através do qual recebe requisições de clientes, informativos, programação de cursos e seminários, entre diversas outras informações.

No último decêndio do mês, no qual se concentram práticas de departamento de pessoal, o responsável técnico fica atento à supervisão deste setor e no recebimento da documentação gerada pelas rotinas de pessoal, que tem o mesmo procedimento de entrega dos documentos recebidos pelos departamentos: fiscal e contábil.

Outra prática mensal pertencente a este setor é a que envolve o recebimento e cobrança de honorários, cobrança de entrega pelo cliente, de documentos contábeis, fiscais, de pessoal e de legalização de empresas, para que o escritório possa executar suas rotinas

mensais e eventuais. Vale ressaltar que as cobranças de honorários e de documentos de rotinas mensais, possuem prazo estipulado no contrato de prestação de serviços do escritório contábil.

No que se referem a honorários, cada empresa possui uma ficha onde se anotam os valores devidos em cada mês, estes valores são debitados nos últimos dias do mês. Na medida em que são pagos, são creditados na ficha para que se zere o saldo devedor. Cada pagamento tem como contrapartida, a entrega do recibo de pagamento que discrimina os serviços que estão sendo quitados. No caso de inadimplências, os recibos são anexados às fichas, juntamente com os saldos devedores remanescentes, e são entregues aos clientes no momento da quitação de tal saldo.

#### 4.2.5.2 Rotinas anuais

Todo ano, o responsável técnico procede à confecção do que ele denomina serem os “quadros de final de ano”, onde é elaborado um quadro geral contendo, na vertical, todas as empresas do escritório contábil e, na horizontal, todas as declarações jurídicas exigidas. No quadro são marcadas as declarações que cada empresa deve realizar, e, no transcorrer da realização das mesmas, é feita outra marcação para que se controle se as declarações de determinada empresa já foram realizadas e entregues. Outra planilha é elaborada contendo todos os empresários ou sócios das pessoas jurídicas clientes do escritório, tal quadro é dividido por empresa e possui o controle do recebimento de documentos para que se confeccionem as declarações físicas, assim como marcação das declarações que foram feitas.

O responsável técnico controla também, através de planilhas acessórias, o recebimento das documentações necessárias para a elaboração das declarações jurídicas, como no caso da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), em que se recebem os informativos de retenções por parte dos cartões de crédito, retenções de aluguéis, entre outras. O proprietário ainda coordena a confecção de planilhas internas para coleta de dados contábeis, fiscais e de pessoal, para prestar em algumas declarações.

Finalizando as rotinas de final de ano, existe ainda o controle e cobrança por meio telefônico para que se recebam dos clientes as relações de estoques, para se confeccionarem os livros registro de inventário. Fora estes, há ainda o controle e supervisão da impressão, encadernamento e registro dos demais livros contábeis e fiscais, sendo estas mais algumas das atribuições do responsável técnico.

#### 4.2.6 Serviços adicionais

No caso estudado, existem dois serviços que não possuem a estrutura de um departamento individualizado, são serviços fundamentais ao andamento do escritório contábil e que, normalmente, se relacionam com todos os departamentos. Nestes serviços adicionais atuam dois colaboradores do escritório contábil e de forma exclusiva. São serviços adicionais: serviço externo e arquivamento.

##### 4.2.6.1 Serviço externo

No serviço externo, um único colaborador atua, o qual procede à coleta de documentos nas empresas e os distribui conforme as solicitações por parte do escritório contábil. Este colaborador possui uma planilha de protocolo sobre a sua mesa, na qual se anotam: o nome do colaborador interno que está requerendo serviço externo, o objeto a ser entregue e o local de destino, e tal protocolo conta com a rubrica de ambos colaboradores, o que requereu o serviço e o colaborador do serviço externo.

Alguns recebimentos de honorários são feitos por este funcionário, desde que previamente requisitados por parte do cliente. Nestes casos, o colaborador leva consigo o recibo de honorários preenchido pelo responsável técnico e o entrega ao cliente, mediante o pagamento dos respectivos valores. Observa-se a vulnerabilidade dos valores recebidos por parte do colaborador dos serviços externos, no momento em que, ao receber algum pagamento, continua a circular pelas ruas da cidade executando suas outras tarefas e expondo o montante carregado a qualquer sinistro.

Os serviços do colaborador externo envolvem entregas de documentos a instituições financeiras, algumas pequenas prestações de contas a repartições públicas e solvência de pequenos problemas, até mesmo cadastrais, junto às repartições. Porém, qualquer trabalho de regularização sempre é feito e orientado pelos colaboradores do departamento que está solicitando o serviço, sendo que o colaborador dos serviços externos, só executa procedimentos que não exijam profundo conhecimento técnico.

#### 4.2.6.2 Serviço de arquivamento

Este serviço compreende a guarda de documentos nas respectivas pastas de cada empresa. Como comentado anteriormente, os setores fiscais e contábeis possuem seus arquivos paralelos, mas determinados tipos de documentos destes mesmos setores, e os documentos provenientes dos outros três departamentos, são armazenados no arquivo geral do escritório. Este arquivo é feito na forma de pastas que possuem um estilo parecido com o de fichários. São quatro estantes com aproximadamente 200 (duzentas) pastas, que são divididas conforme a necessidade de cada empresa. Algumas empresas possuem pastas individualizadas de documentos gerais, de pessoal e contábeis, por exemplo.

Neste serviço atua apenas um colaborador, que, em sua mesa, possui gavetas para que os demais colaboradores coloquem os documentos que deverão ser arquivados. Este colaborador separa a documentação por empresa e a arquivava em suas respectivas pastas.

Outro serviço do colaborador do arquivamento é a retirada de documentos antigos das pastas e confecção dos respectivos protocolos de entrega. Esses protocolos são feitos sempre em duas vias, onde se preenche a data de entrega acompanhada da assinatura do cliente, nas duas vias, por ocasião do recebimento. A elaboração dos protocolos não é atividade exclusiva do colaborador do arquivo. Este mesmo distribui montantes de documentos que devem ser protocolados a outros colaboradores, para que possam auxiliar em casos de maior demanda. Pelo fato dos protocolos serem confeccionados por diversos colaboradores, é determinado que a pessoa que o elaborou coloque seu nome ao final.

Tendo em vista o grande volume de rotinas desenvolvidas, percebeu-se a importância de elaborar um fluxograma, conforme apêndice A, para a visualização dos principais procedimentos que compõem as atividades da organização estudada. Vale ressaltar que tal visão constante no fluxograma é a visão apurada através dos procedimentos de observação, questionários e entrevistas, podendo não refletir com exatidão as rotinas desenvolvidas.

### 4.3 Resultados e discussões

Por ter-se observado que os controles internos presentes em cada departamento e serviço do escritório estudado, não se apresenta de forma adequada, e por mais que existam

mecanismos denominados pela empresa como controles internos, a organização estudada não possui um sistema global de controle em conformidade com as técnicas e princípios de controle interno, e assim se procedeu a esta discussão no que se referem às carências encontradas em cada departamento e serviço do escritório estudado.

Neste capítulo de resultados e discussões, optou-se por adentrar apenas em deficiências que mostraram ser mais relevantes. Primeiramente, serão discutidos aspectos específicos de cada departamento e, após isso, serão feitas considerações gerais acerca das sugestões.

Para que se possa avaliar qualquer objeto, faz-se necessário o prévio conhecimento do mesmo. Depois de descrito o campo no qual está inserido o estudo de caso, e explanadas as atividades e rotinas que são constantemente realizadas dentro da organização observada, chegou-se ao estágio da avaliação. Com esta, pretende-se conhecer a vigilância e proteção do patrimônio empresarial.

Para qualquer tipo de procedimento desta ordem, é necessário que se tenha um parâmetro, afinal é impossível avaliar algo sem que se tenha um ponto referencial para servir como base de comparação. Para o presente estudo, optou-se por ter como referência, os princípios e técnicas que norteiam os estudos do controle interno. As técnicas derivam de princípios, por exemplo, a técnica que sugere a utilização de um manual escrito e sistematizado, deriva do princípio de controle interno chamado de “rotinas internas”.

Assim, é importante ressaltar que não se encontrou uma compilação de técnicas expressas de controle interno, por este motivo a utilização de técnicas como referência de avaliação, será vista de forma conjunta com os princípios de controles internos que a elas deram origem.

Na apresentação dos resultados e discussões, o foco adotado se concentrou nas deficiências e ausências de controles internos estruturados, porém se destacarão também alguns dos pontos positivos encontrados na organização em estudo.

Antes que se adentrem as discussões, é fundamental que se atente ao fato de que é necessário, preliminarmente, em qualquer tipo de organização, estabelecer um padrão ético, norteador de decisões. Por exemplo, na contratação de colaboradores, torna-se imprescindível que se verifiquem valores morais, pois de nada adianta um controle interno bem formalizado e fundamentado, se a intenção de alguns colaboradores é maldosa, afinal se chegaria a uma das limitações mais comuns dos controles internos, o conluio de funcionários e as fraudes intencionais.

#### 4.3.1 Departamento fiscal

Neste departamento, o primeiro aspecto a ser comentado, no que se refere à avaliação de controles internos, encontra-se no primeiro processo desenvolvido nas rotinas deste setor. Quando da recepção de documentos, nos casos em que o recebimento é feito pelos colaboradores internos, percebeu-se a ausência de uma rotina bem determinada, e esta determinação envolve uma descrição detalhada de processos internos, que é fundamentada no princípio das rotinas internas. Observa-se também que os procedimentos descritos na recepção de documentos, por parte do departamento fiscal também sofrem de deficiências expressivas como a falta de segregação de funções, conseqüentemente, a falta de responsabilidades determinadas, uma vez que não é estabelecido quem é o encarregado de recepcionar os documentos entregues por terceiros. Esta falta de determinação de responsabilidades faz com que não seja possível a atribuição do correto ônus ao colaborador que, por exemplo, de alguma maneira, venha a extraviar um documento recepcionado.

Além disso, a falta de responsabilização faz com que o que foi recebido, ou seja, documentos que representam ativos e passivos das empresas clientes, não possuam um acesso restringido. Afinal, por se tratar de papéis que representam bens, direitos e obrigações empresariais, estes devem ser salvaguardados de maneira que, apenas os que forem responsabilizados pela sua respectiva manipulação, tenham acesso a tais ativos e passivos.

A comunhão de todos estes princípios faz com que se utilizem técnicas como a de protocolos, ferramenta de controle utilizada em casos de recepção e entrega de documentos. Neste processo inicial do departamento fiscal, sugere-se que os colaboradores utilizem do protocolo, no qual serão relacionados os documentos entregues ou recebidos, o que, por meio da assinatura de ambas as partes, funcionarão como mecanismo de controle.

O protocolo poderá ser utilizado, não apenas em relação às transações externas de documentos, mas também nos momentos em que estes transitam de um colaborador para outro dentro da própria organização. Porém, deve-se observar, nestes casos, a relação custo/benefício de tal técnica de controle, pois, uma vez que se tenha um protocolo confiável no que se referem às transações externas, o tempo despendido para a elaboração de protocolos internos pode tornar tal ferramenta inviável.

A utilização de protocolos externos para recepção e entrega de documentos gera uma situação mais confiável para a empresa contábil que se resguardará perante seus clientes, no que se refere à posse de documentos dos mesmos. Internamente, se, saciada a relação

custo/benefício, os protocolos trazem apenas vantagens, criando uma consciência de responsabilidade por parte dos colaboradores, que se atentarão no que se refere à organização e armazenamento de tais papéis.

Seguindo nas atividades do departamento fiscal foram encontradas lacunas nas operações que envolvem apurações e cálculos de tributos, nas respectivas gerações de guias de recolhimento e nas rotinas que envolvem prestação de informações.

Conforme descrito, a apuração e cálculo de tributos das empresas-clientes são realizados pelo colaborador responsável pela escrituração fiscal da referida empresa, assim como, a emissão das devidas guias de recolhimentos, porém, como consta nas atividades apuradas, dependendo da empresa, possivelmente pela complexidade do cálculo, tais procedimentos são executados pelo gerente operacional. A questão deficiente não se vincula à segregação feita nestas atividades, e sim pela falta de uma rotina devidamente detalhada, como defendido pelo princípio de rotinas internas.

A partir do princípio mencionado, pode-se chegar à técnica de elaboração de um manual impresso que contenha detalhadamente todos os processos que compõem a atividade empresarial, quando, inclusive, ficam evidenciadas quais as empresas que terão seus procedimentos de apurações e cálculos fiscais realizados por este, ou, por aquele colaborador.

Esta sugestão que se relaciona com o manual de controles, igualmente figura como alternativa para solver as mesmas deficiências citadas e que também são encontradas nas atividades que envolvem as prestações de informações. Prestações como as declarações das pessoas jurídicas que são elaboradas exclusivamente pelo gerente operacional. Aqui, salienta-se outra falha de controles internos, pois essas atribuições, devido à grande responsabilidade que representam, não possuem uma devida segregação de funções, fazendo com que estas rotinas fiquem sob controle absoluto do gerente operacional. Como sugere o princípio da segregação de funções, tal situação não representa uma realidade satisfatória, uma vez que a ausência deste colaborador pode comprometer o escritório na execução das rotinas mencionadas, podendo acarretar, até mesmo, em prestações pecuniárias referentes ao atraso, ou não prestação de tais informações.

Nas confecções de AIDF's, notou-se a tentativa de exercer um controle, a partir do momento em que o colaborador responsável anota a data, hora e nome da pessoa com quem contactou, tanto na gráfica quanto na empresa solicitante da AIDF. Este meio de controle não é suficiente, no sentido de que a simples observação por parte do colaborador responsável não comprova, caso necessário, que o ocorrido tenha sido conforme escrito na autorização. Assim, para a amarração dos sistemas de controle, presentes na organização contábil e na empresa

cliente, sugere-se que, para tais observações, sejam utilizados o fax ou o e-mail, para uma comprovação mais concreta de que o escrito reflete o ocorrido, e de que as partes envolvidas tenham ciência do que se sucedeu.

Um aspecto positivo encontrado nas descrições de atividades é no que se refere às emissões de CND's. Aqui, o colaborador responsável utiliza-se de planilhas, as quais auxiliam no controle das datas de renovações, reduzindo assim as possibilidades de erro dentro desta rotina.

Por fim, no departamento fiscal ainda é necessário que se saliente o momento da entrega dos documentos elaborados pelo escritório contábil, aos clientes e terceiros. Quando tal entrega é realizada pelo colaborador dos serviços externos, toda esta documentação que necessita ser entregue é alvo de vulnerabilidade por parte de terceiros, estes documentos representam ativos de clientes e têm o seu controle de acesso fragilizado por circularem nas vias terrestres, tendo em vista a falta de segurança encontrada nos centros urbanos. O mesmo ocorre no momento em que o colaborador externo circula com valores referentes aos registros e encadernações dos livros fiscais.

Essa vulnerabilidade dos ativos é inevitável, uma vez que entregas a cliente e terceiros são necessárias, porém, na possibilidade de extravio de algum documento é possível que se tenha o controle se este saiu do escritório e foi posteriormente extraviado, ou se sequer saiu de sua origem. Para este controle, é necessária a utilização dos protocolos anteriormente citados.

#### 4.3.2 Departamento contábil

Obedecendo à ordem dos procedimentos contábeis, o primeiro aspecto a ser salientado se refere a uma rotina que observa um dos princípios de controle interno. Esta rotina se refere ao momento em que os documentos contábeis são recepcionados pelo colaborador responsável, quando este observa quais os documentos que atendem às características necessárias para que se proceda à escrituração contábil, depois de efetuados os lançamentos, o mesmo funcionário realiza a conferência e conciliação do que se executou, observando se o que foi lançado condiz com a realidade empresarial. Assim, através de processos de observação e revisão, estas rotinas atingem o princípio de confronto entre ativo e registro.

Logo após o salientado ponto positivo, encontra-se uma falha que diz respeito ao arquivamento da documentação utilizada. Como descrito, a organização possui um arquivo de

documentos geral e outros arquivos próprios em alguns setores. Sendo o contábil, um dos departamentos que utiliza tanto arquivo próprio como o geral, percebeu-se a falta de um detalhamento dos documentos que devem ser armazenados em cada um destes arquivos. A técnica sugerida anteriormente, de que se confeccione um manual descrevendo detalhadamente as rotinas, também é fundamental para a solvência desta carência de controle, pois neste manual existiria a discriminação por documentos, distinguindo qual tipo irá para cada arquivo.

Outra falha encontrada neste setor envolve as questões de treinamento de colaboradores. Esta carência se reflete também em todos os outros departamentos, porém, pelo fato do setor contábil ser o grande concentrador de informações gerenciais, deve-se destacar a referida falha. A aplicabilidade dos treinamentos de funcionários será abordada mais adiante, no entanto, é fundamental ressaltar a sua importância. O treinamento tem a função de manter todos os colaboradores atualizados nas questões legais que envolvem suas atividades, para que na prestação de seus serviços, as exigências legais atribuídas a seus clientes sejam integralmente cumpridas.

#### 4.3.3 Departamento de pessoal

A falta de um manual descritivo de todos os processos que pertencem à atividade do escritório contábil foi percebida, na maioria das atividades descritas no campo estudado, porém, casos como o de admissões de funcionários das empresas clientes, são de extrema relevância e, por isso, devem ser ressaltados aqui. Nestes casos, como descrito o escritório, possui uma listagem relacionando os documentos necessários para atender às exigências do processo admissional, porém a rotina de procedimentos em que se utilizam estes documentos, não é devidamente detalhada pela falta de um manual de controles internos.

Na recepção de documentos e informações destinadas ao departamento de pessoal encontra-se a mesma falha percebida no recebimento de documentos do setor fiscal, onde não existe a atribuição de responsabilidades no que se refere à recepção de tais documentos e informações. Esta falta de determinação leva à falta de uniformidade, resultado novamente da ausência de um manual interno onde constem as devidas funções de cada colaborador, desde a recepção até o envio de documentos. Sem responsabilidades determinadas, mais uma vez se observa uma falha na restrição de acessos a estes ativos, expressos na forma de documentos e

informações. Enquanto ainda não elaborado um manual interno que possa solver tais necessidades, recomenda-se que se uniformizem os recebimentos de documentos e informações, destinando todos ao responsável técnico, para que este aprecie os documentos e os encaminhe para o colaborador responsável.

O responsável técnico por todas as informações geradas pelo escritório contábil, deve, com o envolvimento dos demais colaboradores, definir tais responsabilidades, determinando que o responsável pelas questões de recursos humanos de cada empresa cliente, seja o único encarregado a receber documentos e informações das empresas que estão sob sua responsabilidade, assim como prestar informações para a mesma. Excluindo-se apenas a possibilidade de ausência de tal colaborador, quando se aconselha que tais atribuições sejam concentradas totalmente em outra pessoa, preferencialmente o próprio responsável técnico.

Outras falhas de extrema relevância, que se relacionam com rotinas internas, são as que se referem a entregas e recepções de carteiras de trabalho e livros de registro de empregados. Como salientado em parte da descrição efetuada, tais tramitações não possuem acompanhamento da técnica do protocolo, ausente também pela falta de detalhamento das rotinas internas. Sugere-se que estes livros e carteiras não sejam entregues através dos serviços externos, pois caso forem, comprometer-se-ia a proteção do acesso a tais bens, pois estariam vulneráveis à insegurança das ruas dos centros urbanos. Esta proteção também seria resguardada quando o cliente, ao buscar os documentos no escritório, assinasse protocolo de sua recepção, fazendo com que o acesso a estes ativos a partir da assinatura, ficasse sob a responsabilidade do próprio cliente.

A possibilidade dos clientes buscarem documentos no escritório contábil, conforme acima exemplificado, é uma sugestão que é aplicável a todos os demais departamentos, pois se estaria resguardando o escritório na relação com o seu cliente. Porém, acredita-se que esta possibilidade, de que todos os clientes busquem todos os documentos na organização contábil, é dificultada pela demanda do mercado tomador dos serviços contábeis que busca o serviço de entrega, uma vez que possui uma rotina sobrecarregada.

#### 4.3.4 Departamento de legalização de empresas

Antes de adentrar nas avaliações do departamento de legalização de empresas, é importante ressaltar um fato que torna este setor diferente dos demais. As rotinas exercidas

aqui, em sua maioria, relacionam-se diretamente com órgãos públicos. Isto faz com que, para o cumprimento das exigências impostas por estes órgãos, sejam executados procedimentos padronizados. Este padrão é obrigatório para que se alcancem os objetivos almejados e, assim, quando outorgado já possui, na lógica do procedimento, meios de controle.

Pelo fato destas ferramentas de controle buscarem proteger interesses públicos, pode-se dizer que protegem também os objetivos das atividades deste departamento, pois estes consistem em satisfazer o interesse público no que se relaciona com a regularização das empresas-clientes do escritório contábil.

As deficiências de controle deste setor se relacionam com o recebimento de informações e documentos e prestações de informação, nos processos de inscrição cadastral, alteração e baixa. Porém, não se referem a deficiências específicas de determinado ato de cadastro perante a um específico órgão público, mas sim, carências de controle de uma forma geral em todas as rotinas cadastrais.

Nos procedimentos cadastrais se percebe novamente a falta de rotinas internas bem definidas, pois em diversas situações descritas, as informações que o escritório presta a seus clientes e demais interessados, são transmitidas por meio telefônico. Desta maneira, não se obtém nenhuma forma de resguardo quanto à comprovação da efetiva prestação de informações, mesmo que sejam utilizadas anotações que discriminem a data, hora e pessoa a quem se deu a informação. Por isso, sugerem-se meios que resultem na comprovação de tais orientações, como por exemplo, fax, e-mail ou circulares, que geram comprovantes de envio ou transmissão.

Quanto à proteção do escritório contábil, no que se refere às requisições de serviços de legalização de empresa por parte dos clientes, observou-se que o controle efetuado pelo responsável técnico, materializado na forma de uma ficha contendo o nome do solicitante e os procedimentos solicitados, não é suficiente para resguardar o escritório contábil quanto ao serviço prestado. Assim, aconselha-se que o responsável técnico oriente os clientes para que estas solicitações de atos cadastrais devam ser feitas de forma presencial, na qual se exigirá a assinatura do solicitante na ficha que identifica o serviço requerido.

Outro aspecto que necessita ser ressaltado refere-se aos casos onde se deve levar fisicamente até a repartição, na qual se pretende executar o procedimento cadastral, os documentos comprovantes de tais atos. No levantamento das atividades praticadas, notou-se que o colaborador externo executa alguns destes procedimentos. Não procedendo à confecção dos documentos necessários, mas a entrega destes nas repartições. Ressaltou-se, no estudo, que os serviços externos só seriam utilizados para este fim no caso de procedimentos que não

necessitassem de conhecimento técnico profundo, porém esta é uma questão relativa, e por isso se conclui acerca da necessidade da elaboração de uma relação aonde constem todos os procedimentos de legalização de empresas, que podem ou não ser executados pelo colaborador dos serviços externos. O que faria com que o escritório obtivesse segurança da devida representação deste, perante os órgãos públicos, e da correta execução do procedimento cadastral.

#### 4.3.5 Departamento de controle do andamento do trabalho interno

Como nos demais departamentos, pôde-se notar a falta da ferramenta de protocolo na recepção de documentos por este setor, e da mesma forma, na entrega. Porém, este setor é o que estabelece contato da forma mais direta com as empresas clientes, e assim, é o setor que executa os procedimentos de avisos e cobranças.

No que se refere a cobranças, primeiramente deve-se ressaltar o fato de que este departamento, pela condição de contato constante e direto com os clientes, é responsável pela iniciativa de cobrar das empresas clientes que todos os documentos entregues ao escritório, independente do departamento aos quais se destinem, devem estar acompanhados de protocolo.

Ainda, em se tratando de cobranças, assim como padronizados os prazos de pagamento de honorários e entregas pelos clientes de documentos referentes a rotinas mensais, sugere-se que se padronizem também no contrato de prestação de serviços do escritório, os procedimentos de cobrança anual, como relações de estoques, documentos para elaboração de declarações jurídicas e demais. Tendo em vista a maneira como são praticadas essas e demais cobranças eventuais, viu-se a necessidade de controles mais concretos, resultantes de instrumentos como aparelhos de fax, o uso de e-mail e modelos de declarações que responsabilizam o cliente pela falta de cumprimento das solicitações realizadas.

Referente aos avisos a clientes, o escritório procede a tais comunicados quando as obrigações da organização contábil foram concluídas. O produto de tais obrigações deve ser entregue aos clientes, como nos casos de guias de recolhimento que possuem validade para pagamento. Para comunicar a disponibilidade das guias e para que o cliente venha buscá-las, utiliza-se o meio telefônico, e novamente se ressalta a fragilidade deste meio de controle, e recomendam-se os instrumentos anteriormente citados quando se referirem as cobranças. Nos

casos em que o escritório envia tais documentos através dos serviços externos, não se fazem necessários estes avisos, mas sim os anteriormente citados, protocolos de recebimento.

#### 4.3.6 Serviços adicionais

Ao discutir os serviços adicionais se optou por tratar das falhas de controle de ambas as atividades, conjuntamente. Primeiramente, tratando-se dos serviços externos, a principal modificação a ser implantada no desenvolver de suas atividades, relaciona-se com os protocolos de todos os documentos recebidos por parte dos clientes, assim como dos documentos que se destinam aos mesmos.

Outro aspecto que se refere aos serviços externos é a vulnerabilidade de ativos, quando estes circulam pela cidade. Conforme comentado anteriormente, muitas vezes essa sujeição é inevitável, uma vez que há a necessidade de transportar estes documentos. Porém, conforme encontrado na descrição das atividades do colaborador externo, este circula também com valores monetários e esta vulnerabilidade, pode sim ser evitada, utilizando-se meios como transferências e depósitos bancários.

Em segundo lugar, o serviço de arquivamento é realizado por apenas um colaborador, neste caso, vê-se que a concentração de atribuições em apenas uma pessoa pode ser benéfica, dependendo do foco de análise. Pois, por não haver uma identificação direta da pessoa que executou a guarda de documentos, encontrar-se-ia dificuldade de atribuir responsabilidades caso houvesse mais de uma pessoa envolvida no arquivamento. Vale ressaltar, também, um ponto positivo neste serviço, quando, na confecção de protocolos de entrega de documentos aos clientes existe uma definição de que o colaborador que elaborou o protocolo deve assiná-lo, visto que não é apenas o funcionário do arquivo que procede a elaboração de protocolos.

#### 4.3.7 Considerações gerais acerca das sugestões

Pelo fato de terem sido encontradas carências significantes em todos os departamentos estudados, como a falta de rotinas bem definidas; a ausência de um manual de controles internos; falha na utilização uniforme de protocolos e demais carências de controles que não

geram garantias por não resultarem em comprovantes formalizados, sentiu-se a necessidade de que se fizessem considerações gerais sobre as sugestões em um tópico à parte dos demais. Este tópico visa ressaltar aspectos que influenciam de forma global na avaliação da organização estudada para aprofundamento das sugestões propostas.

Primeiramente, tratando de protocolos, deve-se ressaltar que a carência da utilização de tal técnica se evidenciou na maior parte das rotinas praticadas pelos departamentos estudados. Tal instrumento deve ser elaborado de forma numerada mediante o arrolamento dos documentos que o acompanham, seja para entrega ou recebimento de tais documentos, devendo ser assinados pelas duas partes envolvidas, a que recebeu e a que entregou. Sugere-se que, para implantação uniforme deste instrumento, defina-se que os protocolos devem ser elaborados pelo responsável de cada empresa ou deve-se atribuir tal função exclusivamente a um mesmo colaborador.

Para esta implantação foi detectado pelo levantamento do campo de estudo, que a empresa possui uma ferramenta eletrônica pertencente ao seu *software* operacional, que possibilita o uso permanente de protocolos numerados, porém, tal ferramenta ainda não é utilizada.

Em diversos momentos desta avaliação, sugeriu-se a implantação de um manual de controles internos. Este manual consiste na descrição detalhada dos procedimentos que compõem cada rotina do escritório contábil. Descrevendo rigorosamente cada etapa das atividades desenvolvidas, contendo os meios que se utilizaram para desenvolver tais ações e os objetos que se utilizaram. Neste manual de rotinas internas devem estar estabelecidas rotinas que saciariam carências anteriormente destacadas, tais como: segregação de responsabilidade para cálculo, apurações fiscais e elaboração de declarações; discriminação de quais documentos devem ir para o arquivo geral e quais pertencem a arquivos próprios; quais serviços de legalização de empresas podem ser executados fisicamente pelo colaborador dos serviços externos; entre outros.

Até mesmo a questão levantada sobre a falta de normatização quanto aos procedimentos do processo admissional poderia ser resolvida, pois caso existisse um manual interno contendo detalhadamente as etapas deste processo e a documentação necessária para admissão, poder-se-ia, até mesmo, repassar aos clientes uma versão sintetizada de tal manual, para que estes não necessitassem solicitar ao escritório todo o tipo de informação.

Porém, para elaborar um manual de rotinas internas não basta apenas que se escrevam e imprimam as rotinas que deveriam ser praticadas, é necessário primeiramente que se estabeleçam as rotinas, através de orientações e contando com o auxílio de todo o recurso

humano do escritório contábil. Depois de implementado um padrão de rotinas é fundamental que se persista orientando e fiscalizando com a finalidade de concretizar tal rotina, para então redigir o manual de rotinas internas, que servirá como auxílio na execução ordenada de atividades e como orientação para novos colaboradores que vierem a ingressar na organização.

Outra questão a ser levantada é acerca da implantação do uso de meios eletrônicos como fax, e-mail e circulares em todas as comunicações internas e externas da empresa contábil. É importante que todos tenham acesso a um e-mail vinculado a uma conta principal do escritório, devendo também saber operar aparelhos de fax e possuírem um modelo padronizado de circulares.

Um último ponto a ser salientado se refere ao treinamento de funcionários, face às mudanças normativas. Este treinamento é fundamental para o correto cumprimento das obrigações do escritório contábil. É importante que o responsável técnico atualize os colaboradores envolvidos com as alterações normativas, através de uma explanação sobre as mudanças ocorridas. Reunindo então, os colaboradores para uma espécie de palestra, na qual se instruirão os mesmos para que executem suas atividades, segundo um mesmo entendimento, que adveio da interpretação do responsável técnico e que refletirá a visão do escritório acerca do que se alterou.

É importante salientar que em todas estas sugestões, a adesão dos colaboradores é fundamental, afinal, elas não são soluções auto-suficientes e necessitam para sua solidificação, da colaboração de todos os envolvidos, visto que de nada adiantam ferramentas de controle bem estruturadas, se as mesmas não são utilizadas.

Por fim, o fluxograma apresentado em apêndice não sofreu alterações com o desenvolver das discussões e sugestões aqui salientadas, ainda contribuindo apenas para uma melhor visualização do fluxo das rotinas praticadas na empresa contábil estudada.

## 5 CONCLUSÃO

Inserido em um contexto de tendência global que, cada vez mais, relaciona-se com a dinamicidade e as exigências de uma demanda mais consciente e informada, e sem desconsiderar esta realidade contemporânea, é que os estudos para este trabalho de conclusão de curso foram desenvolvidos, ou seja, de forma a buscar um questionamento atual e que afetasse grande parte dos profissionais responsáveis pelos serviços prestados em escritórios de contabilidade.

O presente estudo se justificou através deste cenário externo e se iniciou com o detalhamento do contexto interno da organização. Envolvendo o levantamento da realidade, no que se refere ao campo estudado e as atividades desenvolvidas. Para isso foram usados de procedimentos como, o de levantamento bibliográfico e documental, questionários e entrevistas.

Baseando-se nos objetivos propostos, que se referem a avaliar a adequação dos controles utilizados em uma empresa de serviços contábeis de Santa Maria/RS quanto aos princípios e técnicas de controle interno, elaborou-se uma revisão de diversos aspectos conceituais encontrados em variadas bibliografias, para que se definisse qual seria o ponto de referência no momento de avaliar a adequação dos controles existentes.

Através dos levantamentos realizados, tornou-se possível a realização da avaliação a que se propôs, e assim discutiram-se as falhas e deficiências de controle, quando se concluiu que os controles encontrados no escritório contábil não se apresentam de forma suficiente e nem satisfatória em nenhum dos departamentos e serviços estudados. Assim, sugeriram-se os devidos ajustes para adequar as rotinas do escritório contábil aos princípios e técnicas de controle interno.

Ao final deste trabalho, concluiu-se que os controles internos estão essencialmente ligados à atividade contábil, pois se entende que não há como desenvolver rotinas diárias em um escritório de contabilidade, sem que exista a presença de alguns dos princípios e técnicas de controles internos como balizadores da execução de tais atividades, ao menos informalmente.

Como segundo ponto desta conclusão, é importante ressaltar que a empresa estudada implantou, ao longo de sua existência, um rol de procedimentos que buscam o controle de suas rotinas diárias, porém, estes todos apresentam deficiências, como por

exemplo, as falhas de comunicação interna e externa, a ausência de um manual de controles internos, falha na utilização uniforme de protocolos.

Alguns controles estão formalizados, porém a grande maioria destes é estabelecida de maneira informal, quando a prática empresarial fez com que surgisse a necessidade de controle. Falando sobre os controles criados a partir da prática empresarial, temos como exemplo os citados “quadros de final de ano” que surgiram da necessidade de se organizar perante inúmeras obrigações de diversas empresas clientes, além de que o não-cumprimento de algumas destas exigências, gera reflexos pecuniários.

No entanto, para que melhore, tanto a proteção como a qualidade dos serviços prestados, ainda há muito que se fazer, tendo em vista as sugestões anteriormente citadas, como por exemplo, a utilização uniforme de protocolos, a confecção de um manual de rotinas internas, as questões de comunicações internas e externas e o treinamento de funcionários. Para isso é preciso que o responsável técnico busque a aderência dos colaboradores, para que juntamente com sua equipe tenha persistência e dinamismo para implantar as modificações necessárias, buscando a colaboração conjunta dos clientes.

É necessário que se compreenda a importância de uma entidade sólida e controlada, o que a tornará sinônimo de segurança para todos os interessados e envolvidos na cadeia escritório-cliente. Afinal, quando se tratam das atribuições do profissional da área contábil, é importante ressaltar que o não cumprimento destas atribuições, geradas pela relação profissional-empresa, têm como consequência diversas sanções e punições ao profissional contábil, solidificadas em variadas bases normativas, o que levaria ainda à perda de credibilidade por parte do profissional, frente a potenciais novos clientes.

Por fim, o presente trabalho se mostrou fundamental para a formação acadêmica de estudantes da ciência da contabilidade, pois fornece conhecimentos teóricos e práticos para os mesmos, os quais poderão utilizá-los em consultorias e assessorias prestadas a possíveis clientes, nos escritórios contábeis nos quais possam vir a trabalhar ou constituir e, fundamentalmente, na proteção de tal escritório na relação de prestação de serviço que estabelece com o seu cliente. Assim como, pôde se observar, a fundamental importância do conhecimento teórico deste assunto, pois mesmo quando a realidade aplicável não seja a de um escritório contábil, tais definições podem ser utilizadas também em demais cenários nos quais existam atividades operacionais e gerenciais.

## 6 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração**: teoria, processo e prática. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). Decreto-lei n. 9.295 de 27 de maio de 1946. Disponível em: < [http://www.cfc.org.br/uparq/decretolei\\_9295\\_1946.pdf](http://www.cfc.org.br/uparq/decretolei_9295_1946.pdf)>. Acesso em: 28 mai. 2010.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE. CRC-RS – Conselho Regional de Contabilidade. **Juramento do bacharel em ciências contábeis**. Rio Grande do Sul, 2009. Disponível em: <<http://www.crcrs.org.br>>. Acesso em: 25 dez. 2009.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio século XXI**: o dicionário da língua portuguesa. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

\_\_\_\_\_. **Novo dicionário da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1965.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**: normas de auditoria, procedimento e papeis de trabalho, programas de auditoria, relatórios de auditoria. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional.** São Paulo: Atlas, 1997.

IBRACON. **Princípios contábeis, normas e procedimentos de auditoria.** São Paulo: Atlas, 1988.

LIMA, Manolita Correia. **Monografia: a engenharia da produção acadêmica.** São Paulo: Saraiva, 2004.

MOTTA, João Maurício. **Auditoria: princípios e técnicas.** São Paulo: Atlas, 1998.

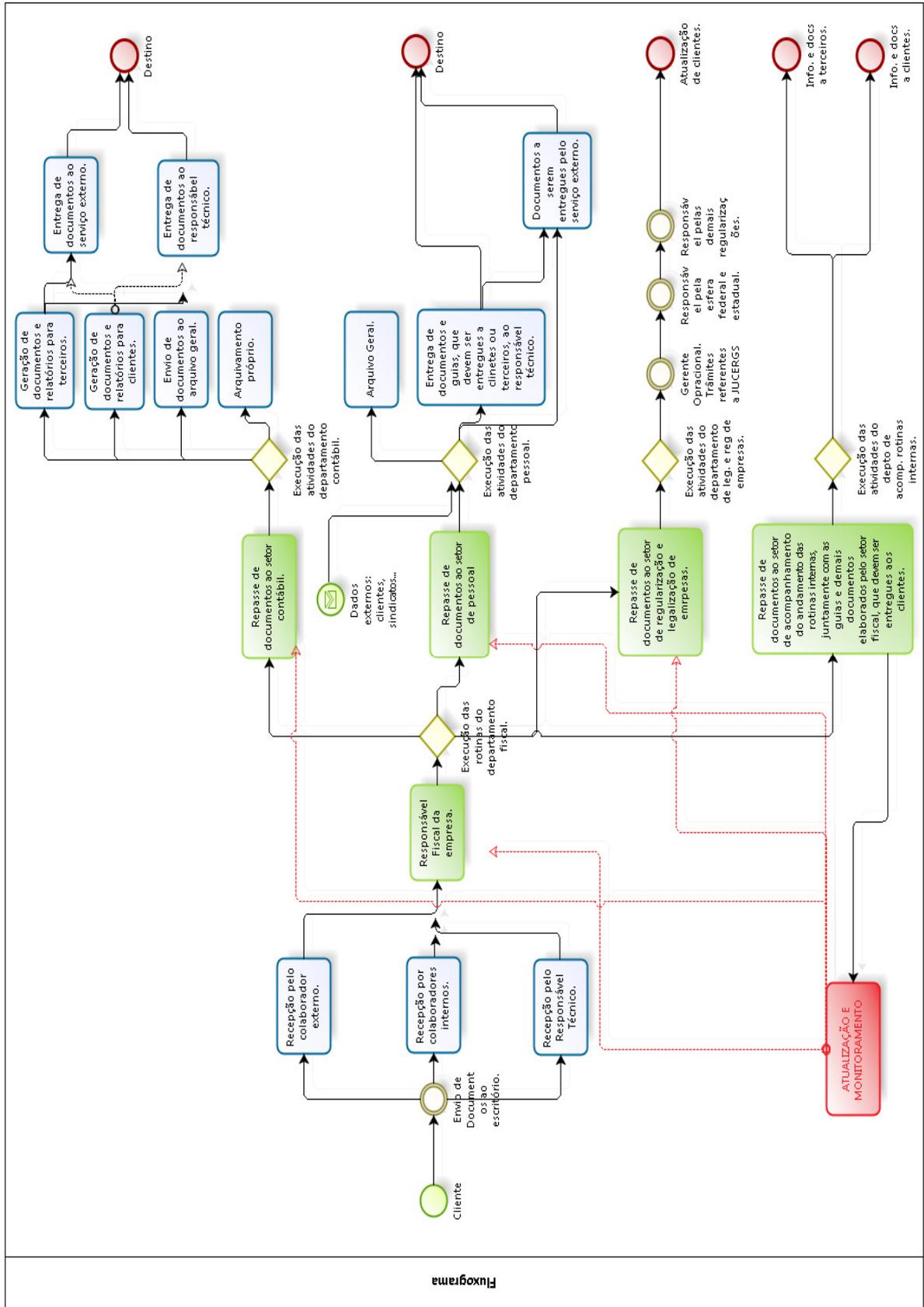
SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_. **Curso de auditoria.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SILVA JUNIOR, José Barbosa da (Coord.). **Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria.** São Paulo: Atlas, 2000.

## **APÊNDICES**

APÊNDICE A – Fluxograma



**APÊNDICE B** – Questionário de rotinas empresariais nº 1 campo de estudo**Questionário de rotinas empresariais nº 1 – Campo de Estudo****Levantamento de dados para Estudo de Caso**

Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis

**Acadêmicos** : Matheus R. Dalmolin e Viviane D. da Silva**Orientadora** : Otília Denise Jesus Ribeiro**Nome do Responsável Técnico:****1 - Qual o nome do escritório?****2 - De que maneira é explorada a atividade?****3 - Quando o escritório foi fundado?****4 - O escritório atende apenas cliente situados em Santa Maria/RS?****5 - O escritório conta com quantos colaboradores?****6 - Qual é a área física do escritório?****7 - Como é dividida fisicamente esta área?****8 - Como são dispostos os colaboradores na(s) sala(s) existente(s)?****9 - Quais os departamentos existentes no escritório contábil?****10 - Quais atividades realizadas em cada departamento?****11 - Quais são os colaboradores atuantes em cada departamento?****12 - Existe algum outro serviço executado pelo escritório, que não esteja incluído nos departamentos citados?****13 - O escritório possui software de contabilidade?**

**APÊNDICE C** – Questionário de rotinas empresariais nº 2 atividades do campo

**Questionário de rotinas empresariais nº 2 – Atividades do Campo**

**Levantamento de dados para Estudo de Caso**

Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis

**Acadêmicos** : Matheus R. Dalmolin e Viviane D. da Silva

**Orientadora** : Otília Denise Jesus Ribeiro

**Nome:**

**Cargo:**

**1 - Você pratica rotinas, pertencentes a quais setores:**

- Acompanhamento dos trabalhos  
internos
- Contábil
- Fiscal
- Pessoal
- Legalização de Empresas
- Serviço Externo
- Serviço de Arquivamento

**2 - As responsabilidades são distribuídas por serviço ou por empresa?**

- Serviço
- Empresa
- Misto

**3 - Caso a resposta acima seja "misto", em que setores a responsabilidade se divide por empresa?**

- Contábil
- Fiscal
- Pessoal
- Legalização de Empresas
- Acompanhamento dos trabalhos  
internos
- Serviço de Arquivamento
- Serviço Externo

**4 - Caso a resposta acima seja "misto", em que setores a responsabilidade se divide por serviço?**

- Contábil
- Fiscal
- Pessoal
- Legalização de Empresas
- Acompanhamento dos trabalhos  
internos
- Serviço de Arquivamento
- Serviço Externo

**5 - Nos setores abaixo listados, quantas empresas você possui sob sua responsabilidade?**

Contábil  
Fiscal  
Pessoal  
Legalização de Empresas  
Acompanhamento dos trabalhos internos  
Serviço de Arquivamento

Serviço Externo

**6 - Como funcionam as rotinas de recepção de informações e documentos, do seu setor?**

**7 - Os documentos quando recebidos são acompanhados de protocolo?**

- Sim  
 Não  
 Alguns

**8 - Nos casos em que os documentos não estão protocolados, realiza-se a separação dos documentos que não pertencem ao setor?**

- Sim  
 Não  
 As vezes

**9- Na falta de documentos essenciais, como você age?**

**10 - Quais são os procedimentos adotados antes que se iniciem processos de cálculo ou escrituração?**

**11 - Após registrados os fatos e documentos, procede-se a revisão?**

- Sim  
 Não

**12 - Qual o produto do seu trabalho?**

**13 - De que forma o seu produto de trabalho chega ao destino desejado?**

**14 - Quais são suas rotinas e prestações de informação mensais?**

**15 - Quais as rotinas que são excepcionalmente anuais?**

**16 - Você possui controle pessoal do andamento de suas atribuições?**

- Sim  
 Não

**17 - Você é responsável por algum tipo de arquivamento? Qual?**

**18 - A partir de quais tipos de instruções você executa suas rotinas?**

**19 - De que forma você procede a entrega de documentos aos clientes e demais interessados?**

**20 - A partir de quais meios de comunicação você passa informações a clientes e demais interessados?**

**21 - Em qual período do mês o(s) setor(es) do(s) qual(ais) você participa possui(em) maior fluxo de atividades?**

**22 - Você é responsável por algum departamento dentro da organização contábil?**

