

**AJES – FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO DO
VALE DO JURUENA
CURSO: BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**CONTROLE INTERNO: ESTUDO DE CASO NO SETOR DOS
ESTOQUES EM EMPRESA DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO NO
MUNICÍPIO DE JUÍNA-MT**

Autor: Roseli de Oliveira Teodoro

Orientadora: Professora MS. Cleiva S. Mativi

JUÍNA-MT

2010

**AJES – FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO DO VALE
DO JURUENA
CURSO: BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**CONTROLE INTERNO: ESTUDO DE CASO NO SETOR DOS
ESTOQUES EM EMPRESA DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO NO
MUNICÍPIO DE JUÍNA-MT**

Autor: Roseli de Oliveira Teodoro

Orientadora: Professora MS. Cleiva S. Mativi

“Monografia apresentada ao curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, da Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena como requisito parcial para obtenção do título Bacharel em Ciências Contábeis.”

**JUÍNA-MT
2010**

**AJES – FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO DO VALE
DO JURUENA
CURSO: BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

BANCA EXAMINADORA

MS. Marcio Gonçalves dos Santos
Membro

Esp. Heloisa dos Santos
Membro

Orientadora
MS. Cleiva Schaurich Mativi

Dedico este trabalho a minha mãe Neuza por todo amor e dedicação para comigo, por ter sido a peça fundamental para que eu tenha me tornado a pessoa que hoje sou. A toda minha família em especial meu esposo Claudemir e minha filha Gabrielly pelo carinho e apoio em todos os momentos que precisei.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a DEUS por permitir mais essa realização em minha vida, por ter me dado força nos momentos que pensei em desistir me revitalizando em todos os momentos difíceis.

A minha mãe Neuza pelo amor e dedicação, por estar sempre presente acreditando na minha capacidade, não me deixando desistir com suas doces palavras de encorajamento.

A meu esposo Claudemir por estar ao meu lado nos vários momentos de desespero, me apoiando e fortalecendo, fazendo acreditar que este sonho é possível.

Em especial a minha filha Gabrielly pelo amor e compreensão de minha ausência.

Agradeço a empresa Comércio de Materiais de Construção SHM pelo apoio e colaboração neste período.

Aos amigos que fiz durante o curso, em particular aqueles que estavam sempre ao meu lado, Ivanisse, Kátia, Eliane e Lucieli.

A orientadora professora Cleiva pelo ensinamento e dedicação no auxílio a concretização dessa monografia.

A todos os professores do curso pela paciência, dedicação e ensinamentos disponibilizados nas aulas.

“O professor se liga a eternidade. Ele nunca sabe quando cessa a sua influência”.
Henry Adams

RESUMO

O tema desta pesquisa é Controle interno: estudo de caso no setor dos estoques em empresa no município de Juina-MT no ano de 2009. E tem como problema de pesquisa a seguinte pergunta: Como o controle interno pode contribuir para a eficácia no controle de estoque de uma empresa de materiais de construção? Em busca de respostas para o problema, foram levantadas as seguintes hipóteses: H1 A segregação de funções auxilia no combate a erros e irregularidades nos estoques; H2 Um sistema eficaz de controle interno deve contar com rotinas internas que contribuam para o bom funcionamento dos setores da empresa; H3 A capacitação dos funcionários envolvidos no processo facilita a eficácia na gestão dos estoques; H4 O elevado número de produtos dificulta a gestão dos estoques; H5 Definir a responsabilidade de cada funcionário é ponto fundamental para o sucesso de um sistema de controle interno; H6 Restringir o acesso aos ativos da empresa auxilia no combate a erros e irregularidades no setor dos estoques. O objetivo geral da pesquisa é identificar os aspectos do controle interno que podem contribuir para a gestão eficaz dos estoques em uma empresa privada de materiais de construção. O referencial teórico da pesquisa trata dos seguintes temas: Auditoria e sua classificação, Auditoria Interna, Auditoria Externa, Controle Interno e Controle Interno de Estoques. A pesquisa classifica-se como descritiva, e utilizou procedimentos técnicos de pesquisa bibliográfica, documental, observação e estudo de caso. Com o estudo de caso foi possível notar que no caso da empresa estudada o controle interno é ferramenta essencial, e pode contribuir, através da segregação de funções, da capacitação de funcionários e das rotinas diárias para a diminuição de erros, fraudes e conluio de funcionários.

Palavras-chaves: Auditoria. Controle Interno. Estoques.

LISTA DE ABREVIATURAS DE SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNAI	Cadastro Nacional de Auditores Independentes
MT	Mato Grosso
NF	Nota Fiscal

LISTA DE QUADROS

Quadro 1. Evolução da Auditoria.....	16
Quadro 2. Diferenças entre o auditor interno e o auditor externo.....	19

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Posição do Departamento de Auditoria no Organograma.....	22
Figura 2. Número de testes em decorrência do controle interno.....	25
Figura 3. Fluxo de Entrada de Mercadoria	36

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	11
1.2 PROBLEMAS DA PESQUISA.....	11
1.3 HIPÓTESES DA PESQUISA	12
1.4 OBJETIVOS	12
1.4.1 Objetivo Geral	13
1.4.2 Objetivos Específicos	13
1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	13
1.6 JUSTIFICATIVA	13
1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO	14
2. REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1 AUDITORIA.....	15
2.1.1 Classificação	19
2.1.1.1 Auditoria Externa.....	20
2.1.1.2 Auditoria Interna.....	21
2.1.1.3 Auditoria Operacional.....	22
2.1.2 CONTROLE INTERNO	24
2.1.2.1 Controle Interno de Estoques.....	29
3. METODOLOGIA.....	32
4. ANÁLISE E RESULTADOS	35
5. CONCLUSÃO	39
REFERÊNCIAS	41

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

As empresas que fazem parte do cenário atual da economia encontram cada vez mais dificuldades para se manterem em um mercado tão competitivo. A maximização dos lucros é o objetivo principal da maioria delas, porém, percebe-se que mais importante do que o aumento nos ganhos é a diminuição dos custos.

Quando se fala de custos é preciso observar que a empresa começa a ter custo antes mesmo de seu funcionamento efetivo e que, portanto, é necessário que gestores e administradores estejam atentos aos mecanismos existentes para fazer a correta contenção destes gastos.

O controle interno é uma ferramenta que quando bem utilizada pode transformar a rotina e os resultados da empresa. A forma de aplicação, os setores onde se pode estabelecer normas de controle interno e também o ramo de atividade das empresas onde este controle pode ser utilizado são os mais diversos.

Um dos setores que merece bastante atenção é o setor dos estoques. As empresas comerciais têm no estoque sua principal fonte de receita, e assim sendo é necessário que este setor receba uma atenção especial. Grande fluxo de entrada e saída de mercadorias, bem como a circulação constante de funcionários pode contribuir para falhas no controle deste setor.

1.2 Problemas da Pesquisa

De modo geral toda a pesquisa tem início a partir de um problema. De acordo com Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 75) “Problema é uma questão que envolve intrinsecamente uma dificuldade teórica ou prática, para a qual se deve encontrar uma solução”.

Para a presente pesquisa apontou-se o seguinte problema:

Como o controle interno pode contribuir para a eficácia no controle de estoque de uma empresa de materiais de construção?

1.3 Hipóteses da Pesquisa

A pesquisa científica busca respostas para o problema de pesquisa apontado.

Segundo Vergara (2009, p. 21) “hipóteses ou suposições, são a antecipação da resposta ao problema”. Ainda, Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 77) salientam que “em termos gerais, a hipótese consiste em supor conhecida verdade ou explicação que se busca”.

As hipóteses apontadas são:

H1 – A segregação de funções auxilia no combate a erros e irregularidades nos estoques.

H2 – Um sistema eficaz de controle interno deve contar com rotinas internas que contribuam para o bom funcionamento dos setores da empresa.

H3 – A capacitação dos funcionários envolvidos no processo facilita a eficácia na gestão dos estoques.

H4 – O elevado número de produtos dificulta a gestão dos estoques.

H5 – Definir a responsabilidade de cada funcionário é ponto fundamental para o sucesso de um sistema de controle interno.

H6 – Restringir o acesso aos ativos da empresa auxilia no combate a erros e irregularidades no setor dos estoques.

1.4 Objetivos

O objetivo ou foco principal do estudo é aquilo que se pretende alcançar ao final do trabalho. Conforme Vergara (2009, p. 18) “Se o problema é uma questão a investigar, objetivo é um resultado a alcançar”.

Os objetivos de um estudo são classificados como geral ou final, e como específicos ou intermediários. Vergara (2009, p. 18) ressalta que “O objetivo final, se alcançado, dá resposta ao problema. Objetivos intermediários são aqueles de cujo atingimento depende o alcance do objetivo final”.

1.4.1 Objetivo Geral

Identificar os aspectos do controle interno que podem contribuir para a gestão eficaz do estoques em uma empresa privada de materiais de construção.

1.4.2 Objetivos Específicos

A fim de atingir o objetivo geral, este estudo tem como objetivos específicos:

- Verificar o método de controle de estoque utilizado pela empresa estudada;
- Apontar fragilidades no método de controle de estoque utilizado;
- Propor melhorias a partir da utilização do controle interno;

1.5 Delimitação da Pesquisa

Esta pesquisa volta-se às empresas comerciais que tem no estoque sua principal fonte de receita. A pesquisa visa identificar as fragilidades no sistema de controle de estoque de uma empresa comercial, que tem como atividade a venda de materiais para construção, localizada no município de Juina-MT. A partir dos levantamentos feitos durante o estudo será possível sugerir melhorias através da utilização do controle interno.

1.6 Justificativa

Esta pesquisa justifica-se tendo em vista a importância de um controle de estoques eficaz nas empresas comerciais.

O estoque é um dos bens do ativo com maior volume de investimento nas empresas que exercem a atividade de compra e venda de mercadorias. Falhas, erros e irregularidades podem causar danos ao resultado da empresa a curto, médio e longo prazo.

O controle interno busca apontar soluções que auxiliem a gestão da empresa como um todo. Assim sendo, os procedimentos utilizados no sistema de

controle interno podem otimizar o tempo de controle dos estoques, a diminuição dos custos e consequentemente o aumento dos lucros.

Este estudo justifica-se pelo propósito de apontar os pontos fracos existentes no setor dos estoques de uma empresa comercial, e a partir deles verificar possíveis soluções de melhoria para este controle.

1.7 Estrutura do Trabalho

Esta pesquisa será tratada em capítulos. O capítulo um trará a introdução ao tema, com o problema de pesquisa, hipóteses, objetivos e justificativa.

O capítulo dois tratará do referencial teórico que norteará a pesquisa, onde serão descritos temas relevantes citados por vários autores.

O terceiro capítulo descreverá a metodologia utilizada durante o estudo.

O capítulo quatro trará a análise dos resultados obtidos na pesquisa.

No quinto e último capítulo constará a conclusão com as limitações e sugestões para outros estudos a respeito do tema

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Auditoria

A contabilidade, em sua amplitude, ganha delineamentos diversos, e possibilita ao contabilista escolher áreas de atuação que mais se identifiquem com suas competências.

A auditoria é um ramo da contabilidade que objetiva verificar as ações praticadas quando do exercício da contabilidade nas entidades.

Como é do conhecimento de todos os que labutam com o tema, o termo auditoria, etimologicamente falando, origina-se do latim *audire*, “ouvir”. Inicialmente os ingleses o traduziam como *auditing* para designar, exclusivamente, o conjunto de procedimentos técnicos para a revisão dos registros contábeis. Em nossos dias é praticamente uníssono o entendimento de que prevalece o seu sentido mais amplo, que consiste na ação independente de se confrontar uma determinada condição com um critério pré-estabelecido, que se configura como a situação ideal, para que se possa opinar ou comentar a respeito. (ARAÚJO, 2004, p. 13).

Com o crescimento das organizações bem como de seu poder aquisitivo, surgiu à necessidade de um mecanismo que pudesse auxiliar os usuários nas tomadas de decisão. Observa-se que o surgimento da auditoria está ligado ao crescimento econômico-financeiro das empresas e à necessidade de se verificar se aquilo que as demonstrações contábeis imprimem refere-se à situação real da entidade.

O surgimento da auditoria está ancorado na necessidade de confirmação por parte dos investidores e proprietários quanto à realidade econômico-financeira espalhada no patrimônio das empresas investidas e, principalmente, em virtude do aparecimento de grandes empresas multigeograficamente distribuídas e, simultâneo ao desenvolvimento econômico que propiciou participação acionária na formação do capital de muitas empresas. (ATTIE, 2010, p. 27).

Com o aumento do capital das empresas e o crescimento econômico do país, a auditoria tornou-se necessária, e o Brasil, de acordo com Attie (2010), teve com empresas internacionais de auditoria independente o início desta prática no país.

A evolução da auditoria no Brasil está primariamente relacionada com a instalação de empresas internacionais de auditoria independente, uma vez que investimentos também internacionais foram aqui implantados e compulsoriamente tiveram de ter suas demonstrações financeiras auditadas. (ATTIE, 2010, p. 29).

A auditoria sofreu uma evolução ao longo do tempo, conforme está descrito no quadro 01.

ANO	ACONTECIMENTO
1756	A Revolução Industrial na Inglaterra e a expansão do capitalismo propiciaram grande impulso para a profissão devido ao surgimento das primeiras fábricas com uso intensivo de capital [...].
1880	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados na Inglaterra.
1887	Cria-se nos EUA, a Associação dos Contadores Públicos Certificados.
1894	É criado na Holanda o Instituto Holandês de Contabilidade Pública.
Início do séc. XX	Surgimento das grandes corporações americanas e rápida expansão do mercado de capitais.
1916	Surgimento do IPA (<i>Institute of Public Accountants</i>), que sucede a Associação supra citada em 1887.
1917	Redenominação do IPA para AIA (<i>American Institute of Accountants</i>).
1929	Crash da Bolsa de Valores.
Início dos anos 30	O AIA propõe ao Congresso Norte-Americano a regulamentação de normas e padrões contábeis por profissionais altamente capacitados.
1934	Criação da SEC (<i>Security and Exchange Commission</i>), nos EUA, aumentando a importância da profissão do auditor como guardião da transparência das informações contábeis das organizações e sua divulgação para o mercado de capitais [...].
1947	Declaração de Responsabilidade do auditor interno
1957	Redenominação do AIA para AICPA (<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>), instituto que teve importância decisiva para o desenvolvimento das práticas contábeis e de auditoria.
1971	Criação do IBRACON (Instituto Brasileiro de Contadores) [...].
1973	Surgimento do FASB (<i>Financial Accounting Standards Board</i>), nos EUA, com o objetivo de determinar e aperfeiçoar os procedimentos, conceitos e normas contábeis.
1976	Com a Lei nº. 6404 - Lei das Sociedades por Ações - foram normatizados as práticas e relatórios contábeis.
1976	Com a Lei nº. 6385, é criada a CVM (Comissão de Valores Mobiliários), que tem a responsabilidade de normatizar as normas contábeis e os trabalhos de auditoria das empresas de capital aberto, além de fiscalizar.
1977	Surgimento do IFAC (<i>International Federation of Accountants</i>), que substituiu o <i>International Coordination Committee for Accountancy Profession</i> , com a missão de emitir padrões profissionais e guias de recomendação, além de buscar a convergência internacional desse padrões.
2001	Surgimento do IASB (<i>International Accounting Standards Board</i>), com sede na Grã-Bretanha, que assume a responsabilidade de estudo de padrões contábeis, antes dirigidos pelo IASC (<i>International Accounting Standards Committee</i>), com o objetivo de harmonizá-las internacionalmente.

Quadro 1. Evolução da Auditoria.

Fonte: Adaptado de Oliveira & Diniz Filho (2001) *apud* Pacheco, Oliveira e La Gamba (2006).

Ao fazer o confronto entre aquilo que é o ideal e aquilo que efetivamente foi feito, o contabilista testa se durante a execução da contabilidade foram observados

os princípios legais que regem esta ciência, bem como é possível através da auditoria evidenciar fraudes dentro da organização.

A auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado. O exame da auditoria engloba a verificação documental, os livros e registros com características controladoras, a obtenção de evidências de informações de caráter interno ou externo que se relacionam com o controle do patrimônio e a exatidão dos registros e das demonstrações deles decorrentes. (ATTIE, 2010, p. 25).

A auditoria deve verificar todos os registros, operações e atividades da empresa, contudo, algumas verificações podem ser feitas de maneira mais breve e outras devem ser feitas mais detalhadamente.

Invariavelmente, todas as atividades, registros, operações, propriedades e pessoal da empresa precisam ser examinados quanto à efetividade do que representam para a empresa. Porém, há aqueles que necessitam de exames, com maior brevidade, outros em minúcias, e assim por diante. O acesso livre, amplo e irrestrito a todos os setores e localidades da empresa permite que auditoria desenvolva suas atividades sem limitações, dirigindo-a aos locais e aspectos que eles representam. (ATTIE, 2010, p.27).

De acordo com Crepaldi (2009, p. 320) a auditoria avalia os sistemas da empresa em termos de adequação, para verificar se o método de controle executado atende às necessidades da empresa.

A filosofia da Auditoria consiste em avaliar a política de sistemas da empresa, em termos da adequação, comunicação, aceitação, aplicação e controle, se é necessário na situação, se contribui para atingir os objetivos da empresa, se permite assegurar a correta utilização dos recursos da empresa, tanto de natureza financeira, econômica e humana. (LISBOA, 2010, p. 01).

Tendo em vista que a auditoria avalia os controles e também os registros dos fatos que ocorrem dentro da empresa, não há como falar em auditoria sem que se remeta à contabilidade, tendo em vista que os registros contábeis é que refletem a realidade da empresa, e que se estes forem manipulados erroneamente, os resultados obtidos através das demonstrações contábeis ficam comprometidos.

A base da auditoria está ligada diretamente à contabilidade, que embora exerça o principal papel da empresa, no sentido de registrar e informar os reflexos das transações, nos aspectos econômicos – financeiros, muitas vezes, é manipulada, por interesse estranho ao objetivo maior da empresa, visando a vantagens ilícitas ou malversação de recursos como

empréstimos, aprovação cadastral, financiamentos. (MARTINS, 2010, p. 01).

A contabilidade tem como objeto o patrimônio das entidades e sua função é registrar os fatos que movimentam este patrimônio. A auditoria irá examinar se as mutações do patrimônio foram corretamente registradas e também verificará se existe documentação legal que ampara estes registros.

O termo auditoria tem sido empregado para diferentes tipos de atividades, mas com a mesma finalidade, qual seja de um especialista em sua área de atuação com vistas à emissão de uma opinião. Essa opinião tem de estar abalizada e ser concreta não se permitindo a emissão de uma opinião sem que tenham sido obtidos os elementos comprobatórios que atestem a veracidade de certa afirmação. (ATTIE, 2010, p. 42).

A partir das verificações o auditor emite uma opinião a respeito da situação analisada e por esta razão ele tem como obrigação a certificação de que os fatos e documentos analisados são verdadeiros e expressam os ocorridos reais.

O desempenho da atividade de auditoria requer, como em qualquer outra função, a utilização de ferramentas de trabalho que possibilitem for mar uma opinião. Geralmente, o objetivo da auditoria é fundamentar seu ponto de vista com fatos, evidências e informações possíveis, necessárias e materiais. (ATTIE, 2010, p.131).

O profissional da auditoria precisa ser moralmente reconhecido como pessoa de caráter, da qual não se levantem dúvidas a respeito de seu compromisso e honestidade no trabalho que exerce.

A função da auditoria deve ser exercida em caráter de entendimento e que o trabalho executado tenha e mereça toda a credibilidade possível; não sendo permissível existir qualquer sombra de dúvida quanto à honestidade e aos padrões morais do auditor. (ATTIE, 2010, p. 32).

A auditoria é uma tarefa que requer grande comprometimento por parte do contabilista, que não pode de maneira alguma fazer seu trabalho com interesses particulares.

O auditor deve ser absolutamente independente e imparcial na interpretação de tudo que lhe for apresentado, atestando a cada dado um pronunciamento conclusivo. A independência necessita orientar o trabalho do auditor no sentido da verdade, evitando interesses, conflitos, vantagens, sendo factual em suas afirmações. (ATTIE, 2010, p. 33).

Existem dois tipos de auditores: auditor interno e auditor externo.

Auditor Interno	Auditor Externo
É empregado da empresa auditada;	Não tem vínculo empregatício com a empresa auditada;
Menor grau de independência;	Maior grau de independência;
Executa auditoria operacional e contábil;	Executa apenas auditoria contábil;
Os principais objetivos são: ☐ Verificar se as normas internas estão sendo seguidas; ☐ Verificar a necessidade de aprimorar as normas internas; ☐ Verificar a necessidade de novas normas internas; ☐ Efetuar auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais;	O principal objetivo é emitir um parecer ou opinião sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da empresa examinada. Também, se essas demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis e se esses princípios foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício social anterior;
Maior volume de testes (tem maior tempo na empresa para executar os serviços de auditoria).	Menor volume de testes, já que o auditor externo está interessado em erros que individualmente ou cumulativamente possam alterar de maneira substancial as informações das demonstrações contábeis.

Quadro 2. Diferenças entre o auditor interno e o auditor externo.

Fonte: Almeida (2010, p. 06)

Basicamente, a maior diferença entre o auditor interno e o auditor externo é que o primeiro é funcionário da empresa e o segundo não. Apesar dessas diferenças é necessário dizer que a auditoria interna e a auditoria externa se complementam, visto que as duas têm como objetivo informar usuários internos e externos sobre a confiabilidade das informações obtidas dentro da empresa.

Os próximos tópicos tratarão de especificar o papel da auditoria interna e da auditoria externa, bem como as funções dos profissionais que as executam.

2.1.1 Classificação

A auditoria de modo geral é um conjunto de mecanismos utilizados para averiguar as atividades e controles, bem como, se o que está apresentado nas demonstrações contábeis da empresa representa aquilo que é real. A auditoria classifica-se em externa e interna, conforme será tratado nos próximos tópicos.

2.1.1.1 Auditoria Externa

A auditoria externa é um mecanismo pelo qual investidores e gestores podem certificar-se de que o que está apresentado nas demonstrações contábeis da entidade reflete fielmente sua realidade.

Almeida (2010) salienta que a auditoria externa está ligada à evolução do capitalismo e ao conseqüente aumento do poder econômico-financeiro das empresas.

A auditoria externa ou auditoria independente surgiu como parte da evolução do sistema capitalista. No início, as empresas eram fechadas e pertenciam a grupos familiares. Com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade de a empresa ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos em geral, principalmente visando a redução de custos, e portanto, tornando mais competitivos seus produtos no mercado. (ALMEIDA, 2010, p. 01)

Com a abertura do capital das entidades, surge a necessidade de técnicas e procedimentos que auxiliem os usuários externos da contabilidade a tomarem decisões acertadas acerca de um investimento.

Auditoria externa constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação com que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do Patrimônio Líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade. (CREPALDI, 2009, p. 48).

A partir de uma análise minuciosa da situação da entidade, o auditor externo emite seu parecer, levando em consideração todas as questões relativas à documentação, correto registro dos fatos contábeis, bem como as normas que regem a profissão contábil.

Externa: é a auditoria realizada por profissionais qualificados, que não são empregados da administração auditada, com o objetivo precípua de emitir uma opinião independente, com base em normas técnicas, sobre a adequação ou não das demonstrações contábeis. Também conceituada como auditoria independente, é a auditoria contábil realizada por especialistas não vinculados à organização examinada. (ARAÚJO, 2004, p. 20).

A auditoria externa pode ser feita por empresa contratada que não seja vinculada à empresa auditada. O auditor independente depende de certificação no

Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), obtida através de um exame. A Resolução do CFC 1.019/05 em seu terceiro artigo descreve a forma de adquirir o registro no CNAI.

Art. 3º O Contador aprovado no Exame de Qualificação Técnica será inscrito de forma automática no Cadastro Nacional dos Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

§ 1º O Conselho Federal de Contabilidade disponibilizará em sua página na internet a certidão de registro no CNAI, a partir da data de publicação do resultado no Diário Oficial da União.

§ 2º Para manutenção de seu cadastro, o profissional deverá comprovar sua participação no Programa de Educação Continuada, nos termos estabelecidos em resoluções do CFC.

O auditor independente responde por todas as opiniões emitidas em seus pareceres e, portanto, cabe a ele certificar-se de todos os detalhes pertinentes às operações da entidade auditada.

2.1.1.2 Auditoria Interna

A auditoria interna é tão ou mais importante quanto a auditoria externa. Os auditores internos têm o papel de avaliar os registros e controles feitos dentro da empresa, e a partir de sua análise, apontar possíveis formas de melhorá-los.

A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração. Constitui um controle gerencial que funciona por meio da análise e avaliação da eficiência de outros controles. (CREPALDI, 2009, p. 41).

Através de uma avaliação minuciosa o auditor interno pode avaliar se os controles que a empresa utiliza para manter a organização de suas atividades é eficiente e capaz de resguardar todos os interesses da mesma.

As responsabilidades da auditoria interna, na organização, devem ser claramente determinadas pelas políticas da empresa. A autoridade correspondente deve propiciar ao auditor interno livre acesso a todos os registros, propriedades e pessoal da empresa que possam vir a ter importância para o assunto em exame. (CREPALDI, 2009, p. 42).

Attie (2006, p. 26) destaca que conforme o tamanho da organização e também o número de registros que ocorrem “a administração passa a necessitar de alguém que lhes afirme que os controles e as rotinas de trabalho estão sendo habilmente executados e que os dados contábeis, com efetividade, merecem confiança, pois espelham a realidade econômica e financeira da empresa”.

A figura 01 demonstra como está situado o funcionário que exerce o papel de auditor interno:

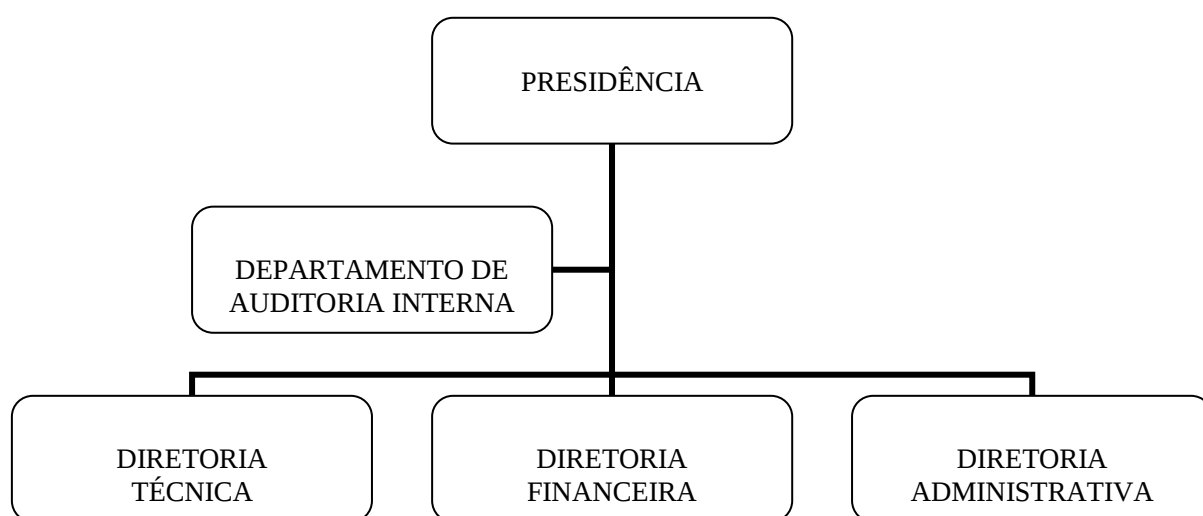


Figura 1: Posição do Departamento de Auditoria no Organograma.

Fonte: Adaptado de Almeida, (2010, p. 30).

Conforme demonstra a figura 01, o auditor interno está diretamente ligado à alta administração e, portanto, deve permanecer em seu cargo, não podendo de forma alguma sofrer influência dos demais departamentos.

2.1.1.3 Auditoria Operacional

A auditoria operacional está focada em formular recomendações, a partir das observações, que poderão contribuir para a melhoria do desempenho da entidade.

Auditoria operacional ou *performance audit*, como a denominam os americanos, é a análise e avaliação do desempenho de uma organização – no todo ou em partes – objetivando formular recomendações e comentários que contribuirão para melhorar os aspectos de economia, eficiência e eficácia. (ARAÚJO, 2004, p. 28).

Quando se fala em auditoria operacional trata-se da verificação detalhada de todos os controles internos, com o objetivo de comunicar à administração se os mesmos estão sendo suficientes para manter resguardados os interesses da entidade.

Auditoria operacional consiste em revisões metódicas de programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais dos setores público ou privado, com a finalidade de avaliar e comunicar se os recursos da organização estão sendo usados eficientemente e se estão sendo alcançados os objetivos operacionais. Resumindo, a auditoria operacional é um processo de avaliação do desempenho real, em confronto com o esperado, o que leva, inevitavelmente, à apresentação de recomendações destinadas a melhorar o desempenho e aumentar o êxito da organização. (ARAUJO, 2004, p. 30)

A verificação das áreas de risco é extremamente necessária e dela dependem futuras melhorias, visto que, a partir das verificações é possível apontar o ponto de início do erro.

A auditoria operacional concentra-se nas áreas críticas ou de alto risco, e também naquelas em que o controle interno é menos atuante. Uma das maiores diferenças em relação à auditoria tradicional está no fato de não apenas apurar os efeitos, mas as causas que originaram as perdas e prejuízos, e oferecer informações ou sugestões, no formato de recomendações, com vistas ao aperfeiçoamento da administração. (OLIVEIRA, 2008, p. 04)

Reider *apud* Oliveira (2008, p. 47) enumera outras importantes denominações que a literatura técnica atribui à auditoria operacional, das quais destacamos: auditoria abrangente, auditoria de amplo escopo, auditoria de avaliação, auditoria de economia e eficiência, auditoria de eficácia ou resultado, auditoria dos três “Es” (Economia, Eficiência e Eficácia).

A auditoria operacional procura os motivos que levam a empresa a não conseguir manter um controle eficiente em suas operações. Ela pode ser aplicada tanto ao público com ao setor privado.

A auditoria operacional, como expressão genérica, aplica-se tanto ao setor público como ao privado. Alguns autores atribuem ao setor privado a origem da auditoria operacional, que surgiu em decorrência da necessidade que a auditoria interna tinha para verificar a adequação do sistema de controle interno implantado em alcançar os resultados esperados. O aumento das atividades empresariais ampliou a área de exames dos auditores internos, que além das necessidades financeiras passaram a incluir também os aspectos relacionados com as questões operacionais. (OLIVEIRA, 2008, p. 48)

Oliveira (2008, p. 48) destaca que “A eficiência está diretamente relacionada com a utilização racional dos recursos. Um aumento na eficiência corresponde proporcionalmente a um incremento na produtividade, pois uma ação positiva contribui para melhorar aquilo que já era feito”.

Assim, da eficiência de um sistema de controle depende a melhoria dos resultados da empresa, e com melhores resultados, a empresa tem condições de se manter em um mercado cada vez mais concorrido.

Oliveira (2008, p. 53) salienta que “A eficácia corresponde à consecução dos resultados econômicos e sociais. Na linguagem matemática corresponde a chegar à solução do problema”. Entende-se, portanto, que se a empresa mantém controles eficientes, conseqüentemente seu problema diminuem, e mais facilmente ela alcança os resultados desejados.

Mais do que apontar os problemas, a auditoria operacional vai em busca de suas causas e procura viabilizar soluções que melhorem o desempenho da entidade.

2.1.2 Controle Interno

O controle interno pode ser utilizado nos mais diversos setores das mais diversas empresas. Almeida (2010, p. 42) descreve controle interno:

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.

A utilização do controle interno tem como principal objetivo a diminuição de erros, irregularidades e até mesmo de desfalques permanentes ou temporários. De acordo com Almeida (2010, p. 26) “O risco de ocorrência de um erro, em uma empresa com um bom sistema de controle interno, é muito menor do que em uma empresa com um sistema de controle interno ruim”.

As empresas de modo geral, possuem rotinas de trabalho estabelecidas, que muitas vezes funcionam de forma eficiente, mas que na maioria dos casos deixa espaço para que fraudes e irregularidades aconteçam. Attie (2010, p. 151) destaca que “Todas as empresas possuem controles internos. A diferença básica é que

estes podem ser adequados ou não. A classificação pode ser dada analisando-se a eficiência dos fluxos de operações e informações e seus custos/benefícios”.

Desenvolver um controle interno adequado pode trazer inúmeros benefícios à empresa, e conseqüentemente a partir do correto desenvolvimento deste controle os desperdícios podem ser evitados.

Um sistema de controle interno bem desenvolvido pode incluir controle orçamentário, custo-padrão, relatórios operacionais periódicos, análises estatísticas, programas de treinamento do pessoal e, inclusive, auditoria interna. Pode também, por conveniência, abranger atividades em outros campos, como, por exemplo, estudo de tempos e movimentos e controle de qualidade. (ATTIE, 2010 p. 152).

A figura 02 traz o exemplo citado por Almeida (2010), de que quanto maior é o controle interno de uma entidade, menor é o número de testes que o auditor fará para testar a veracidade dos fatos.

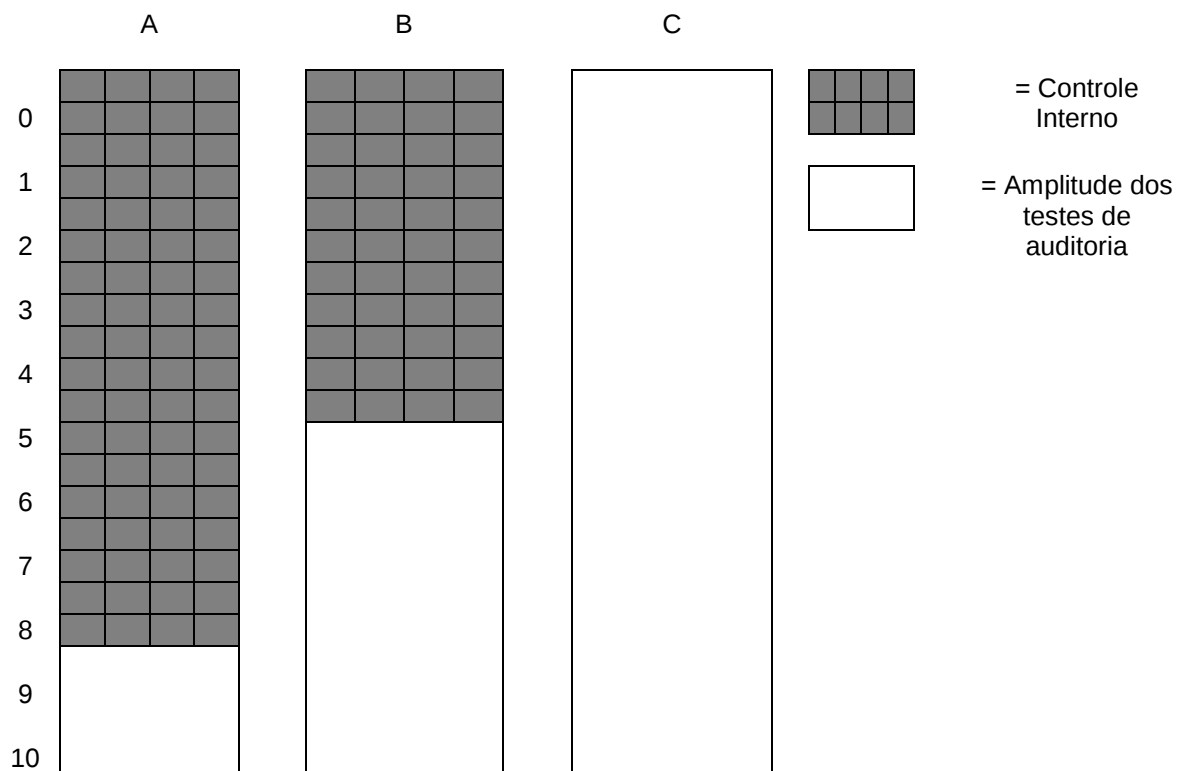


Figura 2. Número de testes em decorrência do controle interno.

Fonte: Almeida (2010, p. 03)

Attie (2010, p. 153) descreve as características de um eficiente sistema de controle interno:

- 1 Plano de organização que proporcione apropriada segregação de funções entre execução operacional e custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização;
- 2 Sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas;
- 3 Observação de práticas salutaras no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização; e
- 4 Pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para a execução de suas atribuições.

Todas os procedimentos do controle interno tem como objetivo amarrar o sistema, para que as atividades fiquem registradas e também para que todas as normas e regras sejam seguidas.

Quando se trata de controle sobre bens do ativo, tais como dinheiro, títulos a recebe e estoques, é necessário que o cuidado seja redobrado. Uma forma de verificar possíveis erros e irregularidades é confrontar os bens do ativo com os registros existentes. Crepaldi (2009, p 362) dá exemplos de confrontos que devem ser feitos dentro de uma empresa:

- 1 Contagem de caixa e comparação com o saldo do razão geral;
- 2 Contagem física de títulos e comparação com o saldo da conta de investimentos do razão geral;
- 3 Conciliações bancárias (reconciliação, em determinada data-base, do saldo da conta corrente bancária segundo o razão da contabilidade, com o saldo pelo extrato enviado pelo banco);
- 4 Inventário físico dos bens do estoque e do ativo imobilizado, confronto com os registros individuais e comparação do somatório dos saldos desses registros com o saldo da respectiva conta do razão geral.

Outras rotinas diárias podem ser estabelecidas para que haja eficiência do controle. Para que seja exercido o correto controle interno é necessário que as pessoas envolvidas estejam preparadas e, portanto, todas as pessoas envolvidas no processo precisam conhecer sua função, para assim exercer seu papel corretamente.

O ambiente de controle é efetivo quando as pessoas da entidade sabem quais são suas responsabilidades e os limites de sua autoridade. Além disso, que tenham consciência, competência e o comprometimento de fazerem o que é correto, da maneira correta, ou seja: [1] os funcionários sabem o que deve ser feito?, [2] se sim, eles sabem como fazê-lo?, [3] se sim, eles querem fazê-lo? A resposta "sim" a quaisquer dessas perguntas é um indicativo de comprometimento do ambiente de controle. (HIMONIANA E HONORA, 2005, p. 39)

O sistema de controle interno deve estar embasado em procedimentos que visem resguardar os interesses da empresa. De acordo com Crepaldi (2009), este sistema de procedimentos por ser composto por:

Segregação de funções: cria independência entre as funções de execução operacional, custódia de bens patrimoniais e sua contabilização;
Sistema de autorização: controla as operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos;
Sistema de registro: compreende a classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas, existência de um plano de contas que facilita o registro e preparação das demonstrações contábeis, e a utilização de um manual descritivo para o uso das contas. (CREPALDI, 2009, p. 357).

A segregação de funções define que um único funcionário não pode ser responsável por um processo de seu início até seu fim. Por exemplo, o funcionário que faz a compra não deve ser o mesmo que recebe a mercadoria.

O sistema de autorização deve levar em consideração a relevância das operações. Por exemplo, é necessário que para a retirada de um bem do estoque um funcionário seja autorizado por outro.

O sistema de registro diz respeito à padronização das ações, ou seja, que todas os fatos contábeis sejam corretamente registrados, assim evita-se que ocorram erros e irregularidades quando da apresentação das demonstrações.

Além dos procedimentos de controle interno citados acima, existem ainda os controles administrativos, que de acordo com Crepaldi (2009) formam um plano de organização que tem como objetivo melhorar a eficácia das operações da empresa. São eles:

Normas salutaras, que observam práticas saudáveis aos interesses da empresa no cumprimento dos deveres e funções; pessoal qualificado, que esteja apto a desenvolver suas atividades bem instruído e supervisionado por seus responsáveis. (CREPALDI, 2009, p. 357).

Tendo em vista que as empresas precisam proteger seu patrimônio de quaisquer ocorrências que venham a lhe causar prejuízo, o controle interno tem a função de contribuir no sentido de assegurar os interesses da mesma.

Bons controles internos previnem contra a fraude e minimizam os riscos de erros e irregularidades, porque, por si só, não bastam para evitá-los. Assim, por exemplo, a segregação de uma operação em fases distintas, confiadas a diversas pessoas, reduz o risco de irregularidades, porém, não pode evitar que estas ocorram, se as diversas pessoas que intervêm no processo se

puserem de acordo para cometer algum ato fraudulento. Não obstante isso, os outros elementos do sistema podem, em alguns casos, atuar como controles independentes que revelem a manobra. (ATTIE, 2010, p. 164).

Fica claro então, que mesmo havendo um controle interno eficiente a empresa ainda corre riscos, isto porque, ela depende de pessoas para desenvolver suas atividades. Assim sendo, o ideal é que as empresas procurem formas que evitem que as pessoas se sintam atraídas pelas facilidades de fraudar o sistema. Attie (2010) destaca alguns meios de estimular a eficiência operacional dos funcionários, tais como, seleção, treinamento, plano de carreira, relatórios de desempenho, relatório de horas trabalhadas, tempos e métodos, custo-padrão, manuais internos e instruções formais.

Para Crepaldi (2009) é essencial que a ética seja valorizada dentro das empresas.

A implantação de um código de ética e de um sistema preventivo são fundamentais para a adoção de uma política eficaz contra situações irregulares nas empresas. A mudança de valores culturais da sociedade levou à perda do real significado da ética. É importante definir claramente as situações de controle, para não se criarem dúvidas na ocorrência de erros e omissões naturais ao dia-a-dia. (CREPALDI, 2009, p. 356).

Além de estimular os funcionários a serem éticos e cumprirem as regras ditadas pela política da empresa, ainda podem ser utilizados outros métodos de controle, como por exemplo, o confronto dos ativos com os registros.

O objetivo desse procedimento é detectar desfalques de bens ou até mesmo registro contábil inadequado de ativos. São exemplo desse confronto:

- Contagem de caixa e comparação com o saldo do razão geral;
- Contagem física de títulos e comparação com o saldo da conta de investimento do razão geral;
- Conciliações bancárias (reconciliação, em determinada data-base, do saldo de conta corrente bancária segundo o razão da contabilidade, com o saldo pelo extrato enviado pelo banco);
- Inventário físico dos bens do estoque e do ativo imobilizado, confronto com os registros individuais e comparação do somatório dos saldos desses registros com o saldo da respectiva conta do razão geral. (ALMEIDA, 2010, p. 46).

Todos os procedimentos citados precisam fazer parte da rotina da empresa. O importante é que não se deixe o controle interno ficar enfraquecido com o passar do tempo.

Diante do tema tratado nesta pesquisa, os procedimentos de controle interno voltados para a área dos estoques serão mais focados no próximo item. O setor dos estoques merece atenção especial devido o grande número de itens, bem como a movimentação constante destes itens, que pode facilitar a ocorrência de erros.

2.1.2.1 Controle Interno de Estoques

O estoque é um item do ativo exposto a grande vulnerabilidade devido ao grande movimento de entrada e saída de itens, bem como ao número de funcionários com acesso ao setor. A auditoria nestes itens tem como objetivo o controle a guarda o mesmo.

A auditoria dos estoques tem a finalidade de:

- a) determinar sua existência, que poderá estar na empresa, em custódia com terceiros ou em trânsito;
- b) determinar se é pertencente à empresa;
- c) determinar se foram aplicados os princípios fundamentais de contabilidade;
- d) determinar a existência de estoques penhorados ou dados em garantia; e
- e) determinar se estão corretamente classificados no balanço patrimonial e se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas. (ATTIE, 2010, p. 342)

O auditor, entrando em contato direto com o departamento, tem a possibilidade de verificar detalhadamente a autenticidade dos registros no inventário da empresa. Crepaldi (2009, p. 517 e 518) destaca os principais objetivos do exame físico dos estoques:

Os objetivos dos auditores, com respeito ao exame dos estoques, compreendem o seguinte:

- 1 Determinação de que há bom controle sobre os estoques;
- 2 Verificação de que o cliente é realmente o proprietário do estoque;
- 3 Determinação de quantidades de estoque em mão do cliente;
- 4 Averiguação e certeza de que o cliente atribui preço adequado a seu estoque;
- 5 Determinação se há ônus sobre o estoque;
- 6 Determinação da possibilidade de venda do estoque existente, atentando para indícios, tais como mercadoria danificada, itens obsoletos etc.;
- 7 Determinação da forma correta de apresentação do estoque nas demonstrações financeiras. (CREPALDI, 2009, p. 517, 518)

Os estoques fazem parte do ativo da empresa e nesta conta somente devem ser registrados os bens que de fato sejam de propriedade da empresa, independentemente dos mesmos estarem ou não em sua posse.

Os estoques devem representar bens e direitos que sejam de propriedade da entidade, quer estejam em seu poder ou em poder de terceiros. Dessa forma, na determinação de integrar ou não um elemento à conta de estoques no balanço patrimonial da entidade, o importante não é sua posse mas o direito à sua propriedade ou condições tais de controle e responsabilidade que caracterizem a existência do ativo a uma respectiva obrigação. (IBRACON NPC 02 *apud* ATTIE, 2010, p. 343)

Para que seja considerado parte do estoque, o bem deve ser tangível e estar de posse da empresa para a venda, em processo de fabricação ou constar com item que será consumido na produção de outro bem.

Estoques são ativos tangíveis (ou aplicações de recursos visando a sua obtenção): (i) mantidos para venda no curso dos negócios da entidade; (ii) em processo de produção para posterior venda no curso dos negócios da entidade; e (iii) materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços que constitua exploração de negócios da entidade. (IBRACON NPC 02 *apud* ATTIE, 2010, p. 343)

Tendo em vista que devido ao volume, e sendo o estoque um dos principais investimentos de muitas empresas, é necessário que se dedique tempo suficiente em sua verificação.

Os estoques constituem o principal item de ativo de muitas empresas e, nestas, dedica-se geralmente um tempo considerável à verificação dos estoques. Uma vez que estes constituem itens tangíveis, os auditores têm de se preocupar em determinar quantidades e qualidades dos mesmos, assim como em conferir a exatidão dos cálculos referentes a seu valor. (CREPALDI, 2009, p. 516)

Os controles devem ser físicos, que compreendem a contagem efetiva de todos os itens pertencentes a ele, e também os controles contábeis que visam estabelecer meios de controle que não permitam que o mesmo funcionário exerça funções que abranjam uma operação do início ao fim.

O controle interno sobre os estoques compreende controles contábeis e físicos. O bom controle contábil sobre os estoques revela-se por meio de um sistema em que as tarefas de empregados sejam segregadas, de modo a não permitir que os encarregados de controlar os estoques sejam os mesmos responsáveis pelo faturamento de vendas ou lançamentos de compras. O sistema contábil deve ser projetado de maneira tal, que o fluxo de dados contábeis se faça paralelamente ao fluxo físico do estoque. Esse não deve ser despachado antes de serem aprovadas as vendas e autorizado o embarque. As faturas de compra não devem ser lançadas nem

aprovadas para pagamento até que se verifique se os relatórios de recebimento conferem com os itens faturados. Os inventários são indícios de bom controle, assim como o são os procedimentos bem definidos para tratamento das transações não rotineiras, tais como venda de sucata ou de circunstâncias tais como falta de estoque. (CREPALDI, 2009, p. 524).

Todas as formas de controle interno visam a salvaguarda dos bens da empresa, e somente através de um controle eficiente é que a entidade se mantém resguardada de fraudes.

3. METODOLOGIA

As pesquisas de cunho científico procuram aprofundamento em temas corriqueiros para transformar o conhecimento empírico em ciência.

Gil (2010, p. 01) define pesquisa como: “procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”.

Este estudo assume características de pesquisa descritiva:

As pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis. São em grande número as pesquisas que podem ser classificadas como descritivas e a maioria das que são realizadas com objetivos profissionais provavelmente se enquadra nesta categoria. (GIL, 2010, p. 27)

A presente pesquisa busca aprofundar conhecimentos pertinentes à contabilidade na área de controle interno. Para este aprofundamento foram levantados dados bibliográficos a respeito do tema.

A pesquisa bibliográfica é elaborada com base em material já publicado. Tradicionalmente, esta modalidade de pesquisa inclui material impresso, como livros, revistas, jornais, teses, dissertações e anais de eventos científicos. Todavia, em virtude da disseminação de novos formatos de informação, estas pesquisas passaram a incluir outros tipos de fontes, como discos, fitas magnéticas, CDs, bem como o material disponibilizado pela internet. (GIL, 2010, p. 29).

Ainda, Prestes (2003, p. 26) destaca que a pesquisa bibliográfica atende à todo tipo de pesquisa, e é a partir dela que os estudos ganham base teórica:

A pesquisa bibliográfica é aquela que se efetiva tentando-se resolver um problema ou adquirir conhecimentos a partir do emprego predominante de informações proveniente de material gráfico, sonoro ou informatizado. A pesquisa bibliográfica é capaz de atender aos objetivos tanto do aluno, em sua formação acadêmica, quanto de outros pesquisadores, na construção de trabalhos inéditos que objetivem rever, reanalisar, interpretar e criticar considerações teóricas ou paradigmas, ou ainda criar novas proposições na tentativa de explicar a compreensão de fenômenos relativos às mais diversas áreas do conhecimento. (PRESTES, 2003, p. 26).

Além do método bibliográfico serão utilizados documentos fornecidos pela empresa para o levantamento dos dados a respeito do controle no setor dos

estoques da mesma. Gil (2010, p. 31) destaca os documentos mais utilizados como fonte de pesquisa:

Dentre os mais utilizados nas pesquisas estão: 1. documentos institucionais, mantidos em arquivos de empresas, órgãos públicos e outras organizações; 2. documentos pessoais, com cartas e diários; 3. material elaborado para fins de divulgação, como *folders*, catálogos e convites; 4. documentos jurídicos, como certidões, escrituras, testamentos e inventário; 5. documentos iconográficos, como fotografias, quadros e imagens; e 6. registros estatísticos.

Além da pesquisa documental e bibliográfica foi feito um estudo de caso em uma empresa comercial que tem como atividade a comercialização de materiais para construção.

De acordo com Gil (2010, p. 37) o estudo de caso “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 procedimentos já considerados”.

O estudo de caso utilizado no âmbito das varias ciências, pela sua característica propõe o estudo de forma vertical, a partir de uma dada realidade ou problema. (BOTH *et. al.*, 2007, p. 95)

O Estudo de Caso, de acordo com Marconi & Lakatos (2006, p. 274), “refere-se ao levantamento com mais profundidade de determinado caso ou grupo humano sob todos os seus aspectos”.

Para Vergara (2009, p. 44) estudo de caso tem a seguinte definição:

Estudo de caso é o circunscrito a uma ou poucas unidades, entendidas essas como pessoa, família, produto, empresa, órgão público, comunidade ou mesmo país. Tem caráter de profundidade e detalhamento. Pode ou não ser realizado no campo.

A técnica de pesquisa será a realização de entrevistas não estruturadas com os responsáveis pelos setores, além da observação direta.

A observação ajuda o pesquisador na identificação e obtenção de provas a respeito de objetivos sobre os quais os indivíduos não tem consciência, mas que orientem seu comportamento. Desempenha papel importante nos processos observacionais, no contexto da descoberta, e obriga o

investigador a um contato mais direto com a realidade. É ponto de partida da investigação social. (MARCONI e LAKATOS, 2006, p. 275)

Assim através da pesquisa bibliográfica e do estudo de caso será buscada a resposta ao seguinte problema de pesquisa apontado: como o controle interno pode contribuir para a eficácia no estoque de uma empresa de materiais de construção?

Ante ao exposto, a pesquisa, de forma geral, contou com os seguintes procedimentos:

1ª etapa: seleção e fichamento do material bibliográfico a respeito do tema da pesquisa.

2ª etapa: observação direta sobre as rotinas de compras, recebimento, registro, estocagem e baixa dos estoques.

3ª etapa: Diagnóstico e análise das fragilidades encontradas nas rotinas operacionais do setor de estoques relacionando-as com as boas práticas de controle de estoques.

4ª etapa: Recomendações a cerca dos pontos de controle que merecem atenção e validação das rotinas que estiverem de acordo com as boas práticas de controle para estoques.

5ª etapa: elaboração das conclusões acerca da pesquisa evidenciando a resposta ao problema, o atingimento dos objetivos e confirmação ou rejeição das hipóteses, além das considerações finais e recomendações para trabalhos futuros sobre o controle de estoques em empresa do ramo de matérias de construção.

4. ANÁLISE E RESULTADOS

Buscando respostas para o problema de pesquisa, foi feita a observação do controle interno no setor dos estoques de uma empresa de materiais de construção instalada no município de Juina-MT.

A empresa estudada está instalada em Juina-MT desde 1987 e possui atualmente em seu quadro 64 funcionários. Sua atividade é de venda de materiais de construção. É considerada empresa de médio porte.

Para melhor compreensão a seguir descreve-se o setor dos estoques da empresa em questão, onde serão analisados os aspectos do controle interno executado na empresa.

- Espaço físico:

Na empresa existe um espaço físico que abriga os estoques, neste espaço são armazenadas as mercadorias com maior volume. Tudo é separado por tipo de material, por exemplo: material elétrico, material hidráulico, tintas, pisos, etc. Dentro da loja fica apenas uma quantidade reduzida de material para fins de amostra. Existem três funcionários que são responsáveis pelo depósito onde ficam os estoques. O acesso ao local é livre somente para eles, e se for necessário que um vendedor entre no depósito, este deverá estar acompanhado por um dos responsáveis.

Este sistema apresenta eficiência, pois existe um controle no fluxo de pessoas com acesso aos estoques.

Uma recomendação se dá em torno do registro das pessoas que entram e saem do depósito. Este controle poderia ser feito por meio de um livro de registro, onde constariam as informações sobre a data, o horário e a finalidade da entrada. Para isto seria necessária a presença constante de um funcionário responsável por este fluxo e pelo registro do mesmo.

- Entrada da mercadoria:

O fluxo da entrada de mercadoria segue o seguinte exemplo:

Recebimento de Mercadorias

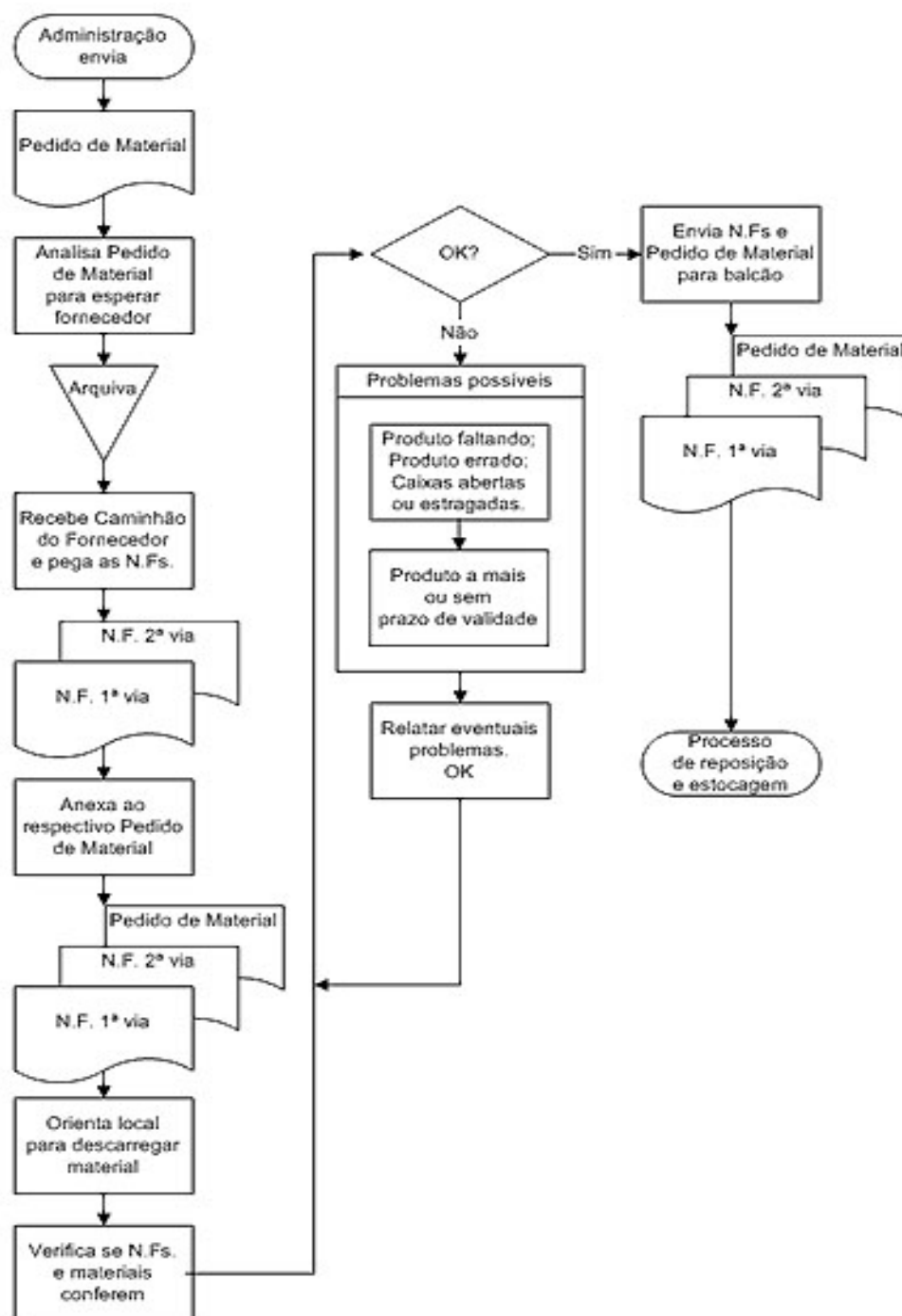


Figura 3. Fluxo de Entrada de Mercadoria.

Fonte: Machado (2008).

O fluxo de entrada de mercadoria dá-se da seguinte maneira: Os pedidos são feitos por um único funcionário, responsável pelo setor de compras. Quando o fornecedor entrega a mercadoria um dos três responsáveis pelo depósito recebe a nota fiscal e encaminha a mesma para o funcionário que fez o pedido. Este, por sua

vez, compara a nota fiscal com o pedido, para verificar se o que foi solicitado ao fornecedor está de acordo com a mercadoria entregue. Estando de acordo, o funcionário que fez o pedido devolve a nota para o responsável pelo depósito, que confere a mercadoria e repassa a nota fiscal para um terceiro funcionário que lança os produtos no sistema. Após o lançamento da mercadoria no estoque e da geração do contas a pagar, a nota fiscal é encaminhada para a contabilidade que se encarrega de fazer a escrituração fiscal e contábil.

Percebe-se que existe um sistema de conferência, com funções segregadas visto que o funcionário que compra a mercadoria não é o mesmo que recebe, e nem o mesmo que lança os produtos no estoque.

Uma recomendação seria um sistema de protocolo de entrega de documentos, para que a empresa não corra o risco de um funcionário esquecer de lançar uma nota ou deixar de encaminhar esta nota para a contabilidade ou para outro setor a que se destine.

- Saída da mercadoria:

No momento da venda da mercadoria, o vendedor emite a nota, caso os produtos estejam dentro da loja, ele mesmo separa a mercadoria e encaminha a mercadoria e a nota para o caixa, onde o conferente verifica se a mesma está de acordo com a nota, caso esteja, o conferente entrega a mercadoria ao cliente. Caso o volume de mercadoria seja maior e o cliente solicite a entrega, então o vendedor emite a nota, leva para o responsável pelo estoque, que separa a mercadoria, o conferente verifica se a mesma está de acordo e libera o carregamento da mercadoria para o motorista que irá entregá-la.

Neste ponto o controle interno mostra-se eficiente, visto que existe sistema de conferência da mercadoria retirada do estoque, para posterior entrega ao cliente.

- Conferência periódica dos estoques:

Para a conferência do estoque a empresa faz contagem anual da mercadoria. Neste período a empresa paralisa suas atividades para a contagem física do estoque e conferência com o relatório emitido pelo sistema informatizado de controle de estoques.

A contabilidade da empresa é feita em um escritório de contabilidade que se encarrega pelos lançamentos contábeis e fiscais. A empresa é optante do Lucro Real e, portanto, apura seus resultados a cada trimestre. A cada três meses a empresa envia um relatório do sistema de controle de estoques para a contabilidade, para que se proceda à conciliação. O sistema de emissão de notas fiscais é eletrônico, e a baixa do estoque é feita assim que se emite a nota de venda. Dessa forma, tudo aquilo que é vendido é informado à contabilidade, mesmo com o sistema de controle de estoque não sendo integrado a ela.

Caso haja produtos que tenham sido danificados ou que tenham seu prazo de validade vencido, a empresa informa a contabilidade da baixa deste produto de seu estoque.

Observa-se uma fragilidade no sistema de conferência dos estoques, pois apenas uma contagem anual dificulta o controle.

Neste caso sugere-se que a empresa adote um sistema de contagem por amostragem, que seja feito em períodos mais curtos, evitando assim possíveis erros e desfalques, atuando como meio de prevenção.

- Capacitação dos funcionários:

Durante a observação foi possível verificar que os funcionários da empresa conhecem suas responsabilidades e procuram seguir o sistema de controle instituído pelos gestores. Contudo, a empresa não promove a capacitação adequada a estes funcionários, e muitos erros ocorrem em decorrência de tal fato. Como o volume de itens do estoque da empresa é muito numeroso, e as mercadorias são muito parecidas, os funcionários que não receberam o treinamento adequado tendem a fazer confusão na hora da separação da mercadoria.

Sugere-se que a empresa adote um programa de capacitação de seus funcionários, através de cursos e palestras.

5. CONCLUSÃO

O controle interno é um conjunto de ferramentas desenvolvido para auxiliar a empresa a manter o bom funcionamento de suas atividades. Resguardar o patrimônio da empresa e assegurar que esta não esteja à mercê de fraudes, erros e conluios é a principal função do controle interno.

As empresas comerciais, que tem como ramo de atividade a venda de mercadoria, acumulam boa parte de seu patrimônio nos estoques, e portanto, é necessário que exista um controle eficiente sobre estes ativos para que a empresa não sofra prejuízos.

Na empresa selecionada para este estudo percebe-se que o controle interno existe, contudo precisa ser melhorado. O problema de pesquisa que inicialmente perguntava “como o controle interno pode contribuir para a eficácia no estoque de uma empresa de materiais de construção”, foi respondido. Diante da pesquisa é possível notar que no caso da empresa estudada o controle interno é ferramenta essencial, e pode contribuir para a diminuição de erros, fraudes e conluio de funcionários, principalmente pelo grande numero de itens que a empresa possui em seu estoque.

As hipóteses levantadas pela pesquisa agora serão confirmadas ou refutadas.

A primeira hipótese foi confirmada, pois, a segregação de funções auxilia no combate a erros e irregularidades nos estoques. Um mesmo funcionário não pode ser responsável por um processo de seu início até seu fim. No caso da empresa estudada o funcionário que confere a mercadoria não é o mesmo funcionário que faz o pedido.

A segunda hipótese foi confirmada, pois, um sistema eficaz de controle interno deve contar com rotinas internas que contribuam para o bom funcionamento dos setores da empresa. Estas rotinas podem ser, por exemplo, formulários de entrada e saída de mercadoria, controle de acesso das pessoas aos ativos.

A terceira hipótese foi confirmada, pois, percebe-se que a capacitação dos funcionários envolvidos no processo facilita a eficácia na gestão dos estoques. Na empresa em questão, nota-se que as principais falhas se dão em torno da falta de preparo dos funcionários, pois os mesmos, muitas vezes não conhecem a mercadoria e acabam entregando produtos errados. Percebe-se que é necessário

trabalhar no sentido de melhorar o sistema de codificação dos produtos, uma vez que, os produtos são cadastrados por um código, contudo, nem todos os produtos são etiquetados, o que dificulta a separação dos produtos.

A quarta hipótese foi confirmada, pois, no caso da empresa estudada, o elevado número de produtos dificulta a gestão dos estoques.

A quinta hipótese também se confirmou, pois, verificou-se que é necessário definir a responsabilidade de cada funcionário é ponto fundamental para o sucesso de um sistema de controle interno.

A sexta e última hipótese também foi confirmada visto que ao restringir o acesso aos ativos da empresa promove-se o combate a erros e irregularidades no setor dos estoques. No caso da empresa estudada o acesso é restrito a funcionários designados para este setor, sendo possível a entrada de outras pessoas, somente acompanhadas dos mesmos.

Desta forma, entende-se que o objetivo geral da pesquisa foi alcançado, pois foi possível identificar os aspectos do controle interno que contribuem para a gestão eficaz do estoques em uma empresa privada de materiais de construção.

Tendo em vista que a pesquisa foi feita em uma única empresa, ela torna-se um tanto limitada, o que dificulta a comparação do sistema de controle utilizado na empresa com outros já validados em empresas do mesmo setor.

Para validação deste estudo seria necessária a aplicação dos métodos de controle sugeridos na análise de dados, para outra posterior avaliação, e verificação da eficiência e da eficácia a partir de um modelo mais rígido de controle. A partir da aplicação deste modelo mais rígido outros trabalhos poderiam ser desenvolvidos pois haveria parâmetro para comparação entre a situação antes e depois da melhoria no controle interno.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um curso moderno e completo**. 7. ed. São Paulo – SP: Atlas, 2010.

ARAUJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à Auditoria Operacional**. 2. ed. Rio de Janeiro – RJ: FGV, 2004.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 5. ed. São Paulo – SP: Atlas, 2010.

CERVO, Amado L., BERVIAN, Pedro A., SILVA, Roberto da. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo – SP: Pearson, 2007.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 5. ed. São Paulo – SP: Atlas, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo – SP: Atlas, 2010.

IMONIANA, Joshua Onome. NOHARA, Jouliana Jordan. **Cognição da Estrutura de Controle Interno: Uma Pesquisa Exploratória**. Disponível em: <http://unisinos.br/publicacoes_cientificas/images/stories/pdfs_base/ultima_edicao/07_art_imoniana.pdf> Acesso em 15.09.2010.

LISBOA, Ibraim. **Auditoria interna aplicada como instrumento de controle e gestão operacional**. (2010). Disponível em: <<http://www.portaldeauditoria.com.br/artigos/auditoria-interna-aplicada-como-instrumento-de-controle-e-gestao.asp>> Acesso em: 15.09.2010.

MACHADO, Roberto. **Fluxograma: como aumentar a produtividade e reduzir custos**. (2008). Disponível em: <<http://www.doceshop.com.br/blog/index.php/fluxogramas-como-aumentar-a-produtividade-e-reduzir-custos/>> Acesso em: 01.10.2010.

MARCONI, Marina de Andrade. LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo – SP: Atlas, 2006.

MARTINS, Vinicius Lima. **Programa de auditoria nas contas do balanço patrimonial**. (2010). Disponível em: <<http://www.netlegis.com.br/indexRC.jsp?arquivo=detalhesArtigosPublicados.jsp&cod2=1263>> Acesso em: 16.09.2010.

OLIVEIRA, Roberto Vasconcellos de. **Auditoria operacional: uma nova ótica dos tribunais de contas de auditarem a gestão pública, sob o prisma da eficiência, economicidade, eficácia e efetividade, e o desafio de sua consolidação no TCE/RJ**. (2008). Disponível em: <<http://www.virtualbib.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3361/rvasconcellos.pdf?sequence=1>>

PACHECO, Marcela Soares. OLIVEIRA, Denis Renato de. LA GAMBA, Fabrício. **A história da auditoria e suas novas tendências: um enfoque sobre a governança corporativa.** (2006). Disponível em: <www.ead.fea.usp.br/semead/10semead/sistema/resultado/.../204.pdf> Acesso em: 14.09.2010.

PRESTES, Maria Luci de Mesquita. **A pesquisa e a construção do conhecimento científico: do planejamento aos textos, da escola à academia.** 2.ed. São Paulo – SP: Rêspil, 2003.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** 11. ed. São Paulo – SP: Atlas, 2009.