

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ANÁLISE DOS CONTROLES INTERNOS DE UMA EMPRESA DO RAMO  
FARMACÊUTICO**

**ISRAEL HENRIQUE ZIMMER**

**FLORIANÓPOLIS (SC)**

**2009**

**ISRAEL HENRIQUE ZIMMER**

**ANÁLISE DOS CONTROLES INTERNOS DE UMA EMPRESA DO RAMO  
FARMACÊUTICO**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro Sócio-econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Irineu Afonso Frey

**Florianópolis (SC)**

**2009**

**ISRAEL HENRIQUE ZIMMER**

**ANÁLISE DOS CONTROLES INTERNOS DE UMA EMPRESA DO RAMO  
FARMACÊUTICO**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de \_\_\_\_\_ atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo:

Florianópolis, SC, 01 de Dezembro de 2009.

---

Professora Valdirene Gasparetto, Dra..  
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

---

Prof. Dr. Irineu Afonso Frey  
Orientador

---

Prof. João Henrique Costa  
Membro

---

Prof. Joaquim José Santana  
Membro

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, primeiramente, pela saúde e pela força que me dá em meus dias e que fez com que pudesse alcançar mais este objetivo.

Aos meus pais, por toda dedicação em minha formação e por todo o amor e apoio em todos os momentos.

A minha esposa e meu filho, por todo o amor e compreensão de minhas ausências.

Ao meu orientador, Professor Irineu Afonso Frey pela paciência e colaboração na elaboração deste trabalho.

Por fim, a todos que de alguma forma colaboraram para a elaboração deste trabalho.

Dedico este trabalho à minha mãe Sandra Margarete Zimmer (*in memoriam*) por todo o esforço e dedicação, ao meu pai Carlos Henrique Zimmer pelo apoio e a minha esposa Bibiana Zimmer e meu filho Rodrigo Antunes Zimmer.

ZIMMER, Israel Henrique. **Análise dos controles internos de uma empresa do ramo farmacêutico**. 2009, 46p. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

## RESUMO

Com a economia globalizada, a grande concorrência entre as empresas e o ambiente empresarial em constantes mudanças, os controles internos passaram a ter importância vital na administração das empresas. Este trabalho objetivou a análise dos controles internos de uma pequena empresa do ramo farmacêutico, efetuando o levantamento dos controles internos utilizados diariamente pela empresa, e avaliação dos mesmos face aos princípios de controle interno. A metodologia utilizada neste estudo foi a análise descritiva, onde foi aplicado um questionário e avaliado cada área de controle da empresa. Pode-se constatar que a empresa possui controle total em determinados departamentos, porém deixa a desejar em outros, sendo que os controles internos mais eficientes são os que observam aos princípios de controles internos e desta forma contribuem com maior efetividade nas atividades da empresa. A partir da avaliação dos controles internos foram sugeridas adequações nos controles deficientes, com base nos princípios de controles internos, com o intuito de adequar os controles às necessidades da empresa assegurando desta forma a integridade de seu patrimônio, dos registros contábeis e a eficiência esperada, mantendo a empresa segura e competitiva em seu mercado de atuação.

**Palavras-chave:** Controle interno. Princípios de controle interno. Análise controles internos.

ZIMMER, Israel Henrique. **Análise dos controles internos de uma empresa do ramo farmacêutico**. 2009, 46p. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

### **Abstract**

With the global economy, the strong competition between companies and the business environment in constant change, internal controls have been given vital importance in managing the company. This study aimed to review the internal controls of a small pharmaceutical company, making the lifting of internal controls used daily by the company, and risk assessment against the principles of internal control. The methodology used in this study was a descriptive analysis, where a questionnaire was administered and evaluated each area of control of the company. It is evident that the company has full control in certain departments, but wanting in others, and that internal controls more efficient are those who observe the principles of internal controls and thereby contribute to greater effectiveness in business activities. From the evaluation of internal controls have been suggested corrections to deficient controls, based on the principles of internal controls in order to adjust the controls to business needs and thus ensure the integrity of its assets, accounting records and the expected efficiency while maintaining the company safe and competitive in your market.

**Key-words:** Internal control. Principles of internal control. Analysis of internal controls.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
1.1	Tema/Problema.....	11
1.2	Objetivos .....	11
1.2.1	Objetivo geral .....	11
1.2.2	Objetivos específicos .....	11
1.3	Justificativa .....	12
1.3	Metodologia .....	13
1.5	Delimitação da pesquisa.....	14
1.6	Organização do trabalho .....	14
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>16</b>
2.1	Auditoria .....	16
2.1.1	Auditoria independente .....	17
2.1.2	Auditoria interna .....	18
2.2	Controles internos.....	19
2.2.1	Conceito de controle interno .....	19
2.2.2	Princípios dos controles internos .....	21
2.2.3	Controles internos para pequenas empresas .....	25
2.2.4	Limitações dos controles internos.....	27
2.2.5	Levantamento e avaliação dos controles internos .....	27
<b>3</b>	<b>DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS .....</b>	<b>29</b>
3.1	Histórico da empresa .....	29
3.2	Identificação dos controles internos .....	30
3.2.1	Caixa e bancos.....	30
3.2.2	Estoques .....	31
3.2.3	Contas a pagar .....	32
3.2.4	Contas a receber .....	33
3.2.5	Recursos humanos.....	33
3.3	Avaliação do sistema de controle interno .....	34
3.3.1	Caixa e bancos.....	34
3.3.2	Estoques .....	35
3.3.3	Contas a pagar.....	36
3.3.4	Contas a receber .....	36
3.3.5	Recursos humanos.....	37
3.4	Proposta de criação de novos controles e aperfeiçoamento dos controles já existentes. ....	38
<b>4</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>40</b>
4.1	Quanto ao alcance dos objetivos .....	40
4.2	Recomendações .....	40

<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>42</b>
<b>APENDICE A: Questionário.....</b>	<b>44</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Com o mundo e o ambiente empresarial em constantes mudanças, em virtude da globalização e como consequência a grande concorrência entre as empresas se faz necessário ter total controle das atividades da empresa por parte dos seus administradores, até mesmo em pequenas empresas onde uma pequena falha pode custar seu fechamento.

Os instrumentos utilizados como ferramenta para garantir um bom controle das atividades empresariais e que os registros contábeis reflitam a realidade da empresa são os controles internos, que são todo tipo de registro, como livros contábeis, notas fiscais, registros de entradas, guias e demais documentos que tem a função de exercer o controle sobre os fatos ocorridos na empresa e sobre os atos relacionados a organização, o patrimônio e o funcionamento da empresa.

Migliavacca (2002) explica que “o controle interno se define como parte do planejamento empresarial e compreende todos os métodos e procedimentos adotados dentro de uma empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e o suporte dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a aderência as políticas da empresa”.

O objetivo deste trabalho foi o de efetuar o levantamento e análise dos controles internos de uma empresa do ramo farmacêutico no intuito de verificar se os mesmos estão de acordo com os princípios de controles internos e podem gerar benefícios para a administração da mesma.

Portanto, estaremos verificando na prática o que acontece na empresa onde no seu dia-a-dia vários são os controles utilizados em diversos setores, porém se os mesmos não estiverem alinhados com os princípios de controles internos não estarão contribuindo para um funcionamento mais eficiente e podem colocar em risco o seu patrimônio.

## 1.1 Tema/Problema

De acordo com o assunto exposto o tema desta monografia é a análise dos controles internos utilizados pela empresa em estudo.

Os controles internos são utilizados pela administração da empresa para reduzir erros, aumentar o controle entre outros aspectos, reduzindo custos e aumentando a eficiência da empresa.

Analisar os controles internos de uma empresa do ramo farmacêutico e verificar se os mesmos estão alinhados com os princípios de controles internos para aumentar sua eficácia é o objetivo deste estudo, buscando formas de melhorar tais controles para uma maior eficiência nas rotinas da empresa.

Isto nos faz questionar: Os controles internos utilizados nas pequenas empresas estão de acordo com os princípios de controles internos?

## 1.2 Objetivos

Para o desenvolvimento deste trabalho de pesquisa foram definidos os seguintes objetivos:

### 1.2.1 Objetivo geral

Analisar os controles internos utilizados pela empresa em estudo, verificando sua adequação quanto aos princípios de controle interno.

### 1.2.2 Objetivos específicos

Quanto aos objetivos específicos deste estudo podemos citar:

- identificar os controles internos existentes na empresa em estudo;
- verificar a aderência dos controles internos aos princípios de controle interno.
- apontar possíveis falhas nos controles internos e sugerir correções ou alterações para os mesmos.

### 1.3 Justificativa

Os controles internos são as ferramentas utilizadas pela administração no intuito de prever, acompanhar e administrar os fatos e atos que ocorrem dentro da empresa e que afetam o seu patrimônio.

De acordo com 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.

Esses controles são importantes nas atividades da empresa, visto que a inexistência de controles internos adequados pode abrir espaço para todo tipo de fraude ou até mesmo erros involuntários e aumento do desperdício.

Apesar dos controles internos terem uma conotação muito mais administrativa, eles tem influência direta sobre a contabilidade, sendo necessária também sua avaliação do ponto vista contábil.

Segundo Attie (1988, p. 201):

[...] a função da contabilidade como instrumento de controle administrativo é hoje unanimemente reconhecida. Um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em eficiente controle interno é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios.

Franco e Marra (2001, p. 269) definem que os objetivos primordiais dos controles internos são:

[...] - fornecer à contabilidade dados corretos e conferir a exatidão da escrituração;  
- evitar alcances, desperdícios, erros e, se ocorridos, identificá-los.

Esses objetivos aplicam-se aos controles instituídos no sistema contábil e financeiro. Se instituídos em outras áreas, como a administrativa, ou de produção, ou de expedição etc., outros objetivos serão identificados, mas todos eles podem ser resumidos num só: proteger o patrimônio da empresa.

Com relação a avaliação dos controles internos Franco; Marra (2001, p. 269) relatam que:

[...]ao avaliar os controles internos, o auditor terá em mente esses objetivos básicos e, usando seus conhecimentos, sua experiência, sua acuidade, verificará até que ponto eles permitem atingi-los. Os controles absolutamente infalíveis não existem, ainda não foram criados; entretanto,

qualquer deficiência deve ser atribuída mais a natureza humana do que à concepção do funcionamento desses controles.

Portanto, a escolha deste tema está baseada no que acontece na prática na empresa onde no seu dia-a-dia diversos controles são utilizados, seja para controle de estoques, caixa ou qualquer outra atividade, porém nem todos estes controles podem estar contribuindo efetivamente para uma melhora em seu funcionamento e na proteção do seu patrimônio.

### 1.3 Metodologia

Com relação aos objetivos, este estudo configura-se como exploratório. De acordo com Gil (2002, p. 41), “esta pesquisa tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”.

Este trabalho de pesquisa enquadra-se como descritivo. Este tipo de pesquisa segundo Gil (2002, p. 42):

[...] têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre as variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como questionários e a observação sistemática.

Quanto a abordagem a pesquisa é quali-quantitativa, pois é fundamentada em análises de dados quantitativos e qualitativos. Conforme Richardson (1999, p. 80), “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Na contabilidade é bastante comum o uso da abordagem, qualitativa como tipologia da pesquisa. Cabe lembrar que, apesar de a Contabilidade lidar intensamente com números, ela é uma ciência social, e não uma ciência exata como alguns poderiam pensar, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa (RAUPP; BEUREN, 2003, p. 92).

A pesquisa foi realizada através da aplicação de um questionário conforme apêndice contendo 43 questões, adaptadas da obra “Controles Internos nas

Organizações” Migliavacca (2002).

Inicialmente foi realizada a identificação dos controles internos através de entrevista ao proprietário da empresa e observação das rotinas nos departamentos de caixa e bancos, estoques, contas a pagar, contas a receber e recursos humanos. Posteriormente através da aplicação do questionário, foram registradas notas de 0 a 5, para cada tipo de controle utilizado por área, onde 0 significa “sem controle” à 5 “controle total”.

Para uma melhor análise foram atribuídos valores às notas relativas a cada questão conforme segue: Nota “0” – Peso -3; Nota “1” – Peso -2; Nota “2” – Peso -1; Nota “3” – Peso 1; Nota “4” – Peso 2; Nota “5” – Peso 3. Estes valores foram também adaptados da obra “Controles Internos nas Organizações” de Migliavacca (2002), sendo que os controles que obtiverem notas de -3 a 0 são considerados ineficientes, de 1 a 3 são considerados controles razoáveis e notas de 4 e 5 são considerados como excelentes controles.

Analisando-se os valores obtidos nos resultados foi possível fazer uma análise qualitativa dos controles internos utilizados pela empresa, verificando o quanto seus controles estão de acordo com os princípios de controles internos e se estão desta forma contribuindo efetivamente na gestão da empresa.

### 1.5 Delimitação da pesquisa

A pesquisa delimitou-se em analisar dos controles internos de uma empresa do ramo farmacêutico quanto a sua adequação aos princípios de controles internos. Portanto os resultados alcançados através desta pesquisa não poderão ser estendidos a outras empresas.

### 1.6 Organização do trabalho

O presente trabalho é constituído de quatro capítulos. O primeiro capítulo trata da introdução, contendo o tema da pesquisa e a questão problema, os objetivos da pesquisa, a justificativa, a metodologia utilizada para a pesquisa do trabalho, limitação da pesquisa e a sua organização.

No segundo capítulo é apresentada a fundamentação teórica do trabalho, destacando contribuições de autores sobre o tema.

No terceiro capítulo são apresentados os dados, assim como discutidas as análises e resultados da pesquisa aplicada em uma empresa do ramo farmacêutico.

Por final, tem-se o quarto capítulo, no qual são apresentadas as considerações finais, a análise do alcance dos objetivos e sugestões para a empresa de acordo com os resultados obtidos.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo apresenta as definições de auditoria, auditoria interna e principalmente dos controles internos, bem como seus objetivos, princípios e formas de avaliação. Além disso, também são apresentados os principais controles internos utilizados na gestão de pequenas empresas.

### 2.1 Auditoria

A Contabilidade é a ciência destinada a estudar e controlar o patrimônio das entidades, do ponto de vista econômico e financeiro, observando seus aspectos quantitativos e qualitativos e as variações por ele sofridas, com o objetivo de fornecer informações sobre o estado patrimonial e suas variações em determinado período.

A escrituração é o registro dos fatos que ocorrem no patrimônio. Esse registro obedece a princípios e normas contábeis e é feito em ordem cronológica.

Segundo Franco e Marra (2001, p. 26):

[...] para mensurar a adequação e confiabilidade dos registros e das demonstrações contábeis, a Contabilidade utiliza-se também de uma técnica, chamada auditoria, que consiste no exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo a normas de procedimento, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstrada, de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade, aplicada de maneira uniforme.

A auditoria surgiu como conseqüência da necessidade de confirmação dos registros contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda, baseado nos resultados apurados em balanço. Sua evolução ocorreu paralelamente ao desenvolvimento econômico, que gerou as grandes empresas, formadas por capitais de muitas pessoas, que têm na confirmação dos registros contábeis a proteção ao seu patrimônio.

De acordo com Franco e Marra (2001, p. 28), podemos definir a auditoria como:

[...] a técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros foram efetuados de acordo com os

princípios fundamentais e normas de Contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômica-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

Attie (1998, p. 25) define auditoria como “uma especialização voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.

O Conselho Federal de Contabilidade através da Resolução 820/97 que aprova a NBC T 11 traz a seguinte definição:

[...]a auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

Portanto, de acordo com os autores citados, podemos concluir que a auditoria é o instrumento de controle interno utilizado para verificar se as demonstrações contábeis estão de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, como forma de dar maior credibilidade a estas demonstrações e proteger o patrimônio da empresa.

### 2.1.1 Auditoria independente

A auditoria independente ou auditoria externa é a forma de auditoria efetuada por profissionais que não fazem parte do quadro funcional da empresa, através da contratação de empresas prestadoras de serviço de auditoria ou diretamente de um profissional.

Segundo Oliveira e Diniz (2001, p. 15) a auditoria externa ou independente:

[...]é a técnica contábil que visa obter elementos de convicção que permitam julgar se as Demonstrações Contábeis de uma entidade, bem como os registros contábeis:

- foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade; e
- refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período examinado e as demais situações e informações nelas demonstrados e constantes nas notas explicativas.

Na auditoria independente o objetivo principal é a por amostragem das atividades ou de determinados aspectos numa forma mais ampla e, desta forma, com menos detalhamento das informações.

Attie (1998, p. 31) define que o objetivo da auditoria independente das demonstrações financeiras:

[...] expressar uma opinião sobre a propriedade das mesmas, e assegurar que elas representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos em exame, de acordo com os princípios de contabilidade aplicados com uniformidade durante os períodos.

Portanto, cabe a auditoria independente dar um parecer as demonstrações contábeis sobre sua adequação aos princípios fundamentais de contabilidade, e garantindo que desta forma elas demonstrem a real situação econômico-financeira da empresa.

### 2.1.2 Auditoria interna

A auditoria interna é uma forma de auditoria geralmente realizada por profissionais que fazem parte do quadro funcional da empresa. Pelo fato de o profissional estar de forma permanente na empresa a auditoria interna é bem mais profunda que a auditoria externa ou independente. Nesta forma de auditoria não se busca apenas a confirmação dos registros em conformidade com os princípios contábeis, ela compreende a revisão por amostragem das operações e finanças internas da empresa.

Segundo Oliveira e Diniz (2001, p.16 ) a auditoria interna:

[...]é o instrumento de controle administrativo e de verificação sistemática da eficácia e eficiência das atividades operacionais. Enfoca a avaliação dos controles internos das atividades e processos administrativos e operacionais, analisando as deficiências e os riscos envolvidos, visando:

- à proteção dos bens e direitos da empresa contra fraudes, desvios, desfalques;
- à constatação de possíveis irregularidades e usos indevidos dos bens e direitos da empresa, que comprometam seu desempenho;
- ao aprimoramento contínuo da eficiência e eficácia operacional, contribuindo com soluções que possibilitem e facilitem o atingimento das metas e dos planos estabelecidos.

O Conselho Federal de Contabilidade através da Resolução 986/03, que aprova a NBC T 12, traz a seguinte definição:

[...]a Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

Attie (1988) afirma que a função da auditoria interna repousa em atividades detalhadas da empresa, relacionadas, de maneira intensa, com o andamento de cada função, área, departamento, setor e operação. A auditoria interna, por orientação gerencial da alta administração da empresa, tem de examinar cada ramificação e os segmentos, em períodos regulares de tempo, para observar a aderência às políticas, à legislação, à eficiência operacional e aos aspectos tradicionais de controle e salvaguarda da empresa.

Diante do exposto, podemos concluir que a auditoria interna funciona como um instrumento administrativo e fundamental de controle interno, pois abrange toda a documentação financeira, o sistema interno de controle e, desta forma, pode se antecipar em muitos casos problemas na estrutura da empresa, fatos estes que na auditoria independente não seriam percebidos ou só seriam percebidos após a sua ocorrência.

## 2.2 Controles internos

Conforme Attie(1998), muitas vezes o termo controle interno é confundido com auditoria interna, o que é uma idéia equivocada, pois a auditoria interna é um trabalho de verificação, acompanhamento e análise dos controles internos executado por determinado departamento da empresa, sendo que os controles internos são os procedimentos adotados pela empresa para controlar de forma mais efetiva os fatos que alteram seu patrimônio.

### 2.2.1 Conceito de controle interno

O Instituto de Auditores Internos do Brasil, AUDIBRA (1992, p. 48) define controles internos como sendo:

[...]qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidas sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização.

Attie (1988, p. 199) afirma que “o controle interno compreende todos os

meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos”.

Segundo Franco e Marra (2001), podemos entender por controles internos 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.

Almeida (1996, p. 50) define que:

[...]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.

De acordo com Boyton, Johnson e Kell (2002) os controles internos são um processo governado pelo conselho de administração, pela própria administração e também por outras pessoas ligadas com o objetivo de fornecer segurança razoável quanto a consecução de objetivos nas seguintes categorias:

- Confiabilidade de informações financeiras;
- Obediência às leis e regulamentos aplicáveis;
- Eficácia e eficiência de operações.

Attie (1998, p. 114) afirma que:

[...] o controle interno inclui, portanto controles que podem ser peculiares tanto à contabilidade como à administração como segue:

**a. Controles Contábeis:** compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores.

**b. Controles administrativos:** compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração. Normalmente se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade.

Desta forma podemos observar que os controles internos não têm apenas uma conotação contábil, com o objetivo de garantir a salvaguarda do patrimônio e a qualidade dos registros contábeis, os controles podem e são também muito úteis na administração geral da empresa, aumentando sua eficiência e contribuindo no alcance dos objetivos e metas da empresa.

Portanto, com os conceitos expostos, pode-se afirmar que o controle interno envolve todos os processos e rotinas de natureza contábil e administrativa, com a finalidade de organizar a empresa de forma que seus colaboradores compreendam, respeitem e façam cumprir as políticas traçadas pela administração, os ativos tenham sua integridade protegida, e por fim, que as operações da empresa sejam registradas da forma mais correta possível nos relatórios contábeis e apresentem os dados condizentes com a realidade da empresa pelas demonstrações financeiras.

### 2.2.2 Princípios dos controles internos

A responsabilidade pela criação do sistema de controle interno e pela verificação de que estão realmente sendo seguidos pelos funcionários é da administração da empresa, que deve analisar a necessidade de modificações e adaptações de acordo com os princípios fundamentais dos controles internos que segundo Almeida (1996) são:

- Responsabilidade;
- Rotinas internas;
- Acesso aos ativos;
- Segregação de funções;
- Confronto dos ativos com os registros;
- Amarrações do sistema;
- Auditoria interna;
- Custos do controle x benefícios.

a) Responsabilidade

Almeida (1996, p. 51) e Crepaldi (2002, p. 249) afirmam que “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 da organização”.

Segundo Almeida (1996) as razões para se definirem as atribuições são:

- confirmar que todos os procedimentos de controles estejam sendo executados;
- apontar erros e irregularidades;
- identificar as responsabilidades por eventuais falhas e omissões na realização das transações da empresa.

De acordo com Attie (1998, p. 118) “a determinação de funções e responsabilidades: determina para cada funcionário a noção exata de suas funções, incluindo as responsabilidades que compõem o cargo”.

b) Rotinas internas

Na visão de Almeida (1996) corroborada por Crepaldi (2002) a empresa tem o dever de incluir no manual da organização todas as suas rotinas internas. Essas rotinas devem compreender: formulários internos e externos, instruções para preenchimento e destinação dos formulários internos e externos, evidências das execuções dos procedimentos internos de controle e procedimentos internos dos diversos setores da empresa.

c) Acesso aos ativos

Conforme Almeida (1996, p.53) “ a empresa deve limitar o acesso dos funcionários a seus ativos e estabelecer controles físicos sobre esses.

Ainda de acordo com Almeida (1996) o acesso aos ativos da empresa representa:

- manuseio de numerário recebido antes de ser depositado em conta corrente

bancária;

- emissão de cheque com duas assinaturas;
- manipulação de cheques assinados;
- manipulação de envelopes de dinheiro de salários;
- responsabilidade sobre os ativos (dinheiro em caixa, cautelas de títulos, estoques, imobilizado etc.).

d) Segregação de funções

Com relação a este princípio Almeida (1996) e Almeida (2002) compartilham da mesma visão, afirmando que a segregação de funções consiste em estabelecer que uma pessoa não pode ter acesso aos ativos da empresa e aos registros contábeis em virtude da incompatibilidade de funções dentro do sistema de controle interno.

Attie (1998, p. 117) afirma que a segregação de funções:

[...] estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização. Ninguém deve ter sob sua inteira responsabilidade todas as fases inerentes a uma operação. Cada uma dessas fases deve, preferencialmente, ser executada por pessoas e setores independentes entre si.

e) Confronto dos ativos com os registros

Attie (1998) afirma que as contagens físicas independentes correspondem à realização de contagens físicas de bens e valores, de forma periódica, por intermédio de pessoas independentes ao custodiante, visando maximizar o controle físico e resguardar o patrimônio da empresa.

De acordo com Almeida (1996) a empresa deve estabelecer procedimentos de forma que seus ativos, sob a responsabilidade de alguns funcionários, sejam periodicamente confrontados com os registros contábeis. Com este procedimento é possível detectar desfalques de bens ou até mesmo registro contábil inadequado de ativos.

f) Amarrações do sistema

Crepaldi (2002, p. 253) afirma que “o sistema de controle interno deve ser elaborado de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência”.

Ainda segundo Crepaldi (2002) esse fato exige providências como:

- conferência independente dos cálculos e do registro das transações contábeis;
- conferência da contabilização dos registros por um contador;
- implantação de controles sobre compras e vendas;
- rotinas internas devem ser determinadas de uma forma que uma área controle a outra (duplo controle).

Attie (1998, p. 118) afirma que são necessárias alçadas progressivas que, segundo ele:

[...] compreende o estabelecimento de alçadas e procurações de forma escalonada, configurando aos altos escalões as principais decisões e responsabilidades. A utilização de alçadas progressivas, com dupla assinatura de pessoas independentes entre si, fornece maior segurança à empresa, permitindo que as principais decisões, de acordo com os riscos e valores envolvidos, fiquem canalizadas junto aos principais administradores.

g) Auditoria interna

Almeida (1996) e Crepaldi (2002) afirmam que de nada adianta a empresa implantar um sistema de controle interno sem que seja verificado periodicamente se os mesmos estão sendo seguidos por todos os envolvidos no processo ou se o sistema não necessita de adaptações. Este processo está inserido nos objetivos da auditoria interna que são: verificar se as normas internas estão sendo seguidas e avaliar a necessidade de novas normas internas ou de modificações das já existentes.

Attie (1998, p. 121) trata resumidamente deste princípio que segundo ele “possibilita a identificação de que as transações realizadas pela empresa estejam em consonância com as políticas determinadas pela administração”.

h) Custos do controle x benefícios

Com relação a este princípio Almeida (1996, p. 57) trata que “o custo do

controle interno não deve exceder aos benefícios que dele se espera obter”.

O autor complementa estabelecendo que “os controles mais sofisticados (normalmente mais onerosos) devem ser estabelecidos para as transações de valores relevantes, enquanto os controles menos rígidos devem ser implantados para as transações menos importantes.”

### 2.2.3 Controles internos para pequenas empresas

Para Rodill (2000) são caracterizados como pequenas empresas os ramos de serviços, comércio e indústria, e cada empresa tem além dos “controles-chaves”, outros controles de acordo com o seu ramo de atividade.

Rodill (2000) define como controles-chaves todos os controles aplicadas a numerários, dinheiro em bancos, faturamento, controle e remuneração de empregados, contas a receber e ativos fixos.

Na empresa em estudo o ramo de atividade é o comércio e, desta forma, não são citados outros tipos de controles para outras atividades de pequenas empresas.

- Caixa e Bancos

De acordo com o AUDIBRA (1974, p. 61):

[...] Caixa é o título da conta utilizada para registrar , na escrita contábil, o montante do dinheiro em papel-moeda, cheques, ordens de pagamento e outros documentos de saques bancários, movimentados pela empresa.

O termo Caixa, no mundo contábil, designa também, o nome do local onde se realizam pagamentos e recebimentos, bem como o cargo dessa função.

Ainda segundo o AUDIBRA (1974, p. 63) entendem-se como bancos “aqueles onde o numerário da empresa está depositado à vista”.

Almeida (1996, p.135) define caixa e bancos como “a primeira linha do lado do ativo no balanço patrimonial, ou seja, é o ativo de maior liquidez. São registrados no grupo de caixa e bancos os recursos disponíveis para aplicação nas transações da empresa”.

As disponibilidades de caixa e bancos devem ter um cuidado muito especial no tocante a controles por parte da empresa, pois são muito vulneráveis a desfalques.

- Estoques

O AUDIBRA (1974) define que estão incluídos como estoques “os produtos acabados, que consistem em mercadorias para serem vendidas, os produtos em processo, ou mercadorias semi-acabadas, as matérias-primas, os almoxarifados, e os materiais diversos, que são os auxiliares da produção”.

Com relação aos controles de estoques, Rodil (2000, p.24) afirma que estes controles podem atuar no:

- a) controle global da movimentação dos estoques em quantidades e valores, indicando: estoques iniciais, compras, transformação, vendas e estoques finais;
- b) designação de funcionários experientes para formular as normas para tomada de inventários e para acompanhar as contagens físicas, reconciliando posteriormente as quantidades contadas com aquelas constantes das listagens finais.

- Contas a receber e recebimentos

De acordo com o AUDIBRA (1974) as contas a receber representam os créditos da empresa junto a terceiros, que podem ter origem em várias operações como; venda de mercadorias, empréstimos a entidades governamentais, empréstimos a terceiros ou associados, adiantamento a fornecedores, entre outros.

Vários podem ser os fatores geradores de direitos a receber pela empresa, sendo na sua maioria alheios a contabilidade, desta forma é necessário um bom acompanhamento deste setor para que se preserve a empresa de possíveis falhas de contabilização e prejuízos.

- Contas a pagar e pagamentos

Conforme definição do AUDIBRA (1974, p.122):

[...] as contas e obrigações a pagar representam responsabilidades para liquidação futura, em contrapartida ao recebimento atual de bens, direitos e/ou serviços. Em se tratando de operações cujo ciclo não se completa senão após algum tempo, a segunda fase deste ciclo, ou seja, o pagamento posterior, exige um controle adequado.

Com relação aos controles Rodil (2000, p.25) cita os seguintes procedimentos:

- a) listagem de comprovantes “em aberto” no setor de contas a pagar ou tesouraria, em uma data determinada, e reconciliação dos totais com os saldos contábeis;
- b) preparação mensal da relação dos saldos a pagar por fornecedores ao fim de cada mês de acordo com os regimes contábeis subsidiários e entrega ao setor de contas a pagar ou tesouraria para reconciliação;
- c) análise dos saldos credores e procura de possíveis pagamentos em

- duplicidade;
- d) análise dos débitos mais significativos efetuados como contrapartida de créditos e fornecedores e pesquisa quanto a natureza dos materiais adquiridos ou dos serviços ou fornecimentos efetuados e sua correlação com a atividade da empresa.

Os controles de compras devem observar muitos aspectos para que a empresa possa comprar sempre melhor e pelo menor preço, proibindo o recebimento de brindes por seus funcionários de fornecedores para que não haja favorecimento pelos mesmos, sendo que os interesses da empresa devem ser sobrepostos aos pessoais.

#### 2.2.4 Limitações dos controles internos

De acordo com Almeida (1996) as limitações do controle interno são principalmente com relação a:

- conclusão de funcionários na apropriação de bens da empresa;
- os funcionários não são adequadamente instruídos com relação às normas internas;
- funcionários negligentes na execução de suas tarefas diárias.

Segundo Crepaldi (2002) em virtude dos pontos acima relatados, mesmo no caso de a empresa ter um excelente sistema de controle interno, o auditor externo deve executar procedimentos mínimos de auditoria.

Attie (1998, p. 126) afirma que “um bom sistema de controle interno oferece maiores possibilidades de erros e fraudes em qualquer que seja a sua modalidade de identificação”. O mesmo autor complementa que “o acordo entre dois ou mais integrantes da organização pode fazer deteriorar e cair por terra o melhor sistema de controle interno.”

Portanto as principais limitações nos controles internos, conforme observado pelos autores, não estão no controle propriamente dito, mas principalmente em falhas humanas, sejam elas por erro ou dolo por parte do pessoal envolvido.

#### 2.2.5 Levantamento e avaliação dos controles internos

Com relação ao levantamento dos controles internos da empresa, Almeida (1996, p. 59) diz que “as informações sobre o sistema de controle interno são obtidas das seguintes formas; leitura dos manuais da empresa conversa com

funcionários da empresa e inspeção física desde o início da operação até o registro no razão geral”.

Ainda segundo Almeida (1996, p.59):

[...] normalmente, as empresas de auditoria preparam questionários-padrões de controle interno para serem preenchidos pelos auditores. Esses questionários funcionam como um guia, no sentido de evitar que o auditor omita a avaliação de uma parte importante das operações da empresa e, também, servem para padronizar a forma de descrição do sistema.

Attie (1998), afirma que para avaliar os controles internos da empresa é importante que o auditor esteja preocupado com a empresa como um todo e adotar o critério de subdividi-la em partes, de forma a facilitar a execução de sua tarefa.

Após efetuado o levantamento dos controles internos da empresa deve ser feita a avaliação dos controles utilizados pela empresa para determinar o quanto a empresa pode confiar nestes controles.

Dias (2006) afirma que a avaliação dos controles tem como finalidade a crítica sobre os procedimentos adotados e os controles exercido, visando concluir sobre sua eficácia e considerando o objetivo apresentado e o tipo de negócio exercido pela empresa.

Ainda com relação a avaliação do sistema de controle interno Attie (1998, p. 217) diz que “essa avaliação é realizada mediante a aplicação dos objetivos e princípios de controle interno; envolvendo os controles contábeis e os controles administrativos”.

Attie (1998, p. 218) complementa trazendo que:

[...] com a utilização dos questionários, a aplicação dos princípios de controle interno e a experiência profissional do auditor surgirá inevitavelmente a opinião global do auditor quanto à eficiência ou ineficiência dos controles internos em relação ao objeto em exame, o que será base para a determinação da confiabilidade a ser neste depositada.

Para Migliavacca (2002) a avaliação do sistema de controles internos deve ser realizada com frequência, sendo responsabilidade da auditoria, ou, na sua ausência da própria administração da empresa, com vistas a acompanhar se estes controles garantem segurança nas atividades da empresa.

De acordo com os autores citados a atividade de levantamento e avaliação dos controles internos é muito importante, pois através destes procedimentos são identificados os principais controles utilizados pela empresa e avaliados sua eficácia nas atividades da empresa.

### 3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo é apresentado o histórico da empresa, o levantamento e análise dos controles internos utilizados pela empresa no seu dia-a-dia, através de questionário específico para cada área de controle. Com o resultado das análises é apresentada uma proposta para criação de novos controles e de aperfeiçoamento dos controles já existentes.

#### 3.1 Histórico da empresa

O estudo foi realizado na farmácia Savaris que iniciou suas atividades em 11/03/1993 em um pequeno estabelecimento locado de aproximadamente 40m<sup>2</sup> e apenas dois funcionários em São José, como concorrente de dois estabelecimentos no local, onde uma destas concorrentes estava instalada no bairro havia dez anos e já possuía clientela fiel.

A idéia de abrir seu próprio estabelecimento, segundo o sócio proprietário Senhor Marco Antonio, surgiu quando o mesmo trabalhava em uma outra farmácia sendo sócio minoritário de seu tio com quem até então tinha um bom relacionamento. Ocorre que em determinado momento este estabelecimento começou a passar por dificuldades financeiras devido a diversos empréstimos bancários contratados por seu tio para benefício próprio. Por não ter participação como administrador da empresa em contrato social, o Senhor Marco Antonio não sabia dos contratos o que levou o estabelecimento ao fechamento e deu início a uma questão judicial entre tio e sobrinho.

As dificuldades para iniciar as atividades foram muitas, devido ao pouco capital e o histórico do Senhor Marco Antonio como sócio de seu tio no antigo estabelecimento o que dificultava a liberação de crédito com fornecedores.

Neste momento surge o primeiro grande parceiro da Farmácia Savaris, a distribuidora de medicamentos Santa Cruz, uma pequena distribuidora que devido ao contato direto com o Sr. Marco Antonio, sabia da idoneidade do mesmo e decidiu apostar no novo negócio liberando um limite de compras razoável para que o negócio pudesse começar a funcionar.

A partir deste momento o estabelecimento começou a atender na região de Forquilha, município de São José/SC e começou a ganhar mercado de suas

concorrentes e ampliando sua carteira de clientes através de bom atendimento e preço competitivo.

A partir daí a empresa adquiriu o prédio onde está estabelecida e ampliou o estabelecimento, tendo hoje uma loja com aproximadamente 160m<sup>2</sup> de área de atendimento e mais 100m<sup>2</sup> de área utilizada exclusivamente como estoque.

Hoje a empresa conta com uma boa estrutura e atende 17 horas por dia de segunda a domingo, com 15 funcionários que se revezam em turnos e tendo como grandes parceiros os maiores fornecedores de medicamentos do sul do Brasil, sendo considerada para muitos de seus clientes como “a maior e mais completa farmácia da região”, motivo de orgulho para o seu proprietário o Senhor Marco Antonio.

### 3.2 Identificação dos controles internos

Para a identificação dos controles internos na empresa em estudo foi realizada uma entrevista com o proprietário e o administrador da empresa onde foi possível identificar cinco grandes grupos de controles ou departamentos nos quais a empresa utiliza controles internos próprios que serão o objeto de estudo deste trabalho. Foram identificadas as seguintes áreas de controle: caixa e bancos, estoques, contas a pagar, contas a receber e recursos humanos.

#### 3.2.1 Caixa e bancos

Esta é uma área da empresa onde os controles são indispensáveis e devem ser cumpridos à risca por todos os envolvidos no processo.

Nestes setores ocorrem a maioria das fraudes devido ao acesso direto as disponibilidades da empresa. Desta forma se faz necessário o uso de um bom sistema de controle e conferências periódicas por parte dos gestores.

A criação de pagamentos que não existem, erros de soma de comprovantes de caixa, falsificação de assinaturas em cheques, o uso de cheques avulsos, são algumas das formas utilizadas para retirar valores da organização e manipulação de contas bancárias.

É uma área de grande importância na empresa e todo o controle e acompanhamento que for dado a estes setores nunca serão em demasia. Desta forma se justifica uma análise dos controles utilizados nestes setores para verificar se os mesmos obedecem aos princípios dos controles internos, e podem desta forma evitar falhas nos registros contábeis e fraudes, citadas acima.

Foi observado na empresa em estudo que existem dois caixas que ficam abertos durante todo o expediente, sendo que os mesmos são operados por apenas um funcionário cada. No caixa numero 1 são recebidas apenas vendas em dinheiro, enquanto o caixa numero dois recebe as vendas a prazo e com cartão. Todos os cheques recebidos nos caixas são imediatamente cruzados e colocados nominais à empresa, toda retirada de numerário efetuada no caixa deve conter assinatura do proprietário ou do administrador para maior controle durante o fechamento no final do expediente.

Ambos os caixas possuem gavetas com tranca, sendo que o excesso de numerário, estipulado pela empresa em quinhentos reais, deve ser imediatamente transferido para o cofre. No final do expediente os caixas devem ser contados sempre com acompanhamento do farmacêutico responsável de plantão e o saldo fica registrado no sistema eletrônico da empresa.

Na conciliação bancária são solicitados ao banco extratos semanais, para conferência dos depósitos e cheques compensados, posteriormente estes documentos são encaminhados para a contabilidade, que na empresa em estudo é efetuada por empresa terceirizada. Os talões de cheques estão sempre guardados no cofre do estabelecimento, e para retirada de novos talões apenas o proprietário da empresa possui autorização junto ao banco.

### 3.2.2 Estoques

Quando do levantamento no departamento de estoques verificou-se uma peculiaridade da empresa em estudo. O estoque estava dividido em dois grupos: o grupo de medicamentos e produtos de higiene e limpeza, e o grupo de medicamentos de venda controlada, sendo que este último está sempre acondicionado em sala trancada a chave e com acesso restrito ao farmacêutico de plantão no estabelecimento.

Os cuidados com estoques são de suma importância pois são, além de caixa e bancos, muito suscetíveis a fraudes devido a facilidade em vender estes produtos e transformá-los em dinheiro.

A empresa possui um bom sistema informatizado para controle de estoques, sendo que cada pedido de mercadorias, após seu recebimento, é conferido e lançado no sistema o seu valor, as quantidades e a data de validade de cada lote antes de serem guardados na sala de estoque.

Para um maior controle, a empresa emite listagens trimestrais do saldo de mercadorias em estoque para conferência física e também para retirada do estoque de produtos com prazo de validade vencida. Para controle das mercadorias com estoque mínimo são cadastrados saldos mínimos padrão no sistema que emite mensagem de alerta para que a empresa possa efetuar novos pedidos.

### 3.2.3 Contas a pagar

As principais atividades relatadas pelo administrador da empresa que geram contas a pagar são a compra de mercadorias para revenda. Porém devido ao grande número de fornecedores que a empresa possui é necessário uma atenção especial a este departamento.

Vários são os problemas que podem decorrer de contas a pagar, desde pequenas fraudes, pagamentos duplicados, e até mesmo o não pagamento a determinados fornecedores podem gerar grandes prejuízos, como restrições financeiras, protestos de duplicatas em cartórios e a perda de crédito para novas compras.

Desta forma se faz necessário o uso de controles adequados para evitar tais acontecimentos. Portanto, é importante uma avaliação nos controles relativos a contas a pagar, com o intuito de verificar se os procedimentos internos estão sendo seguidos de forma adequada e se os controles existentes atendem aos princípios de controle interno.

Os controles utilizados na empresa no setor de contas a pagar começam quando a empresa recebe as mercadorias, que são conferidas com a nota fiscal e o pedido. Após a conferência a nota fiscal é encaminhada para o administrador juntamente com o boleto bancário com prazo mínimo de pagamento de cinco dias

úteis. Trata-se de uma exigência da empresa para com seus fornecedores que toda compra seja paga apenas com boleto bancário, que deve estar sempre acompanhado na nota fiscal que lhe deu origem.

Após conferidos os pagamentos estes são encaminhados ao banco no malote interno da empresa. Quando retornam do processamento pelo banco é efetuada nova conferência para verificar se todos os títulos foram pagos corretamente, para só então a documentação ser encaminhada à contabilidade.

#### 3.2.4 Contas a receber

Este departamento em pequenas farmácias tem poucos registros e representam pequenos valores no ativo da empresa devido a grande utilização de cartões de crédito para pagamento e o grande número de transações à vista.

Ocorre que como o estabelecimento funciona há vários anos no mesmo bairro é comum a venda à prazo através do registro em contas a receber, principalmente para os clientes que sempre utilizaram esta forma de pagamento. Mesmo assim ainda são feitos cadastros de novos clientes para pagamento à prazo com cheque pré-datado e também com anotação na antiga “caderneta”, que apesar de atualmente ser eletrônica obedece aos mesmos princípios do antigo caderno de clientes.

As vendas com cheques pré-datados são cadastradas no sistema, onde são colhidos o endereço do comprador, telefone e demais dados para maior facilidade de cobrança caso ocorra a devolução do cheque. Para alguns clientes ainda são efetuadas vendas à prazo com registro no sistema porém não é emitida nenhuma garantia como assinatura de nota promissória.

Por norma do proprietário, a cada trinta dias é verificada a situação da carteira de clientes para que, em caso de inadimplência, seja dado início a cobrança destes clientes.

#### 3.2.5 Recursos humanos

O setor de recursos humanos é um departamento que demanda muito controle e acompanhamento por parte da administração da empresa.

Apesar de o processamento da folha de pagamento ser terceirizado a um escritório de contabilidade, muitos documentos funcionais são arquivados no

escritório da própria farmácia, onde segundo o proprietário, ele pode fazer um controle mais rigoroso.

Devido já ter tido problemas trabalhistas com ex-funcionários por não possuir cartão ponto, e o escritório contábil ter extraviado esta documentação, a empresa faz controle próprio de horas extras e arquiva toda a documentação de funcionários no cofre da farmácia, para evitar extravios e ter maior controle. Quando há a admissão de novos funcionários o escritório contábil é acionado, para fazer todo o registro e posteriormente são arquivados todos os documentos relativos a admissão como: contrato de trabalho, opção de vale transporte, entre outros, ficando a guarda destes documentos sob responsabilidade do proprietário da farmácia e do administrador que possuem acesso ao cofre da empresa.

Portanto avaliar os controles internos deste departamento é tarefa muito importante, pois controles deficitários podem gerar grandes prejuízos em futuras ações trabalhistas ou até mesmo por multas de fiscalizações do Ministério do Trabalho.

### 3.3 Avaliação do sistema de controle interno

Após efetuado o levantamento das áreas de controle interno da empresa, foram selecionados questionários específicos para avaliação dos controles nestes departamentos, com o objetivo de verificar se os memos são utilizados de forma correta pela empresa no seu dia-a-dia e se estão de acordo com os princípios de controle interno e conseguem gerar o controle necessário para garantir sua maior eficiência.

#### 3.3.1 Caixa e bancos

Para estas áreas de controle foram aplicadas 12 questões para avaliar a qualidade dos controles internos de caixa e bancos. A empresa em questão possui um bom controle sobre o caixa e bancos, somando 20 pontos num total de 36 possíveis. Esta pontuação se deve principalmente pelo fato de a empresa evitar pagar fornecedores com dinheiro do caixa, pagando através de duplicatas que são

liquidadas somente no banco, na media geral esta área de possui bom controle, porem foram apontadas ineficiências em alguns controles.

Foram indentificadas algumas falhas nos controles internos que indicam que a empresa não possui controle total destes departamentos. A primeira delas está no princípio de controle interno da segregação de funções, uma vez que o administrador que é responsável pela preparação dos depósitos bancários realiza a conciliação bancária, fragilizando este processo e expondo a empresa a riscos de erros ou desfalques.

A outra falha verificada não refere-se aos controles internos propriamente ditos, mas às limitações dos mesmos, uma vez que há controle para que a contagem física diária do numerário dos caixas seja acompanhada pelo farmacêutico responsável, porém por negligência dos envolvidos estes controles deixam de ser executados, abrindo espaço para que os funcionários responsáveis pelos caixas não cumpram com todas as suas responsabilidades.

### 3.3.2 Estoques

Para estoques foram aplicadas sete questões para se obter uma visão geral dos controles internos neste departamento. Foi obtida uma pontuação de 11 pontos num total de 21 possíveis, o que demonstra que a empresa possui um razoável controle de estoques porém algumas falhas puderam ser verificadas em determinados controles que obtiveram notas de com peso negativo ou nota zero.

Os controles internos de estoques deixam a desejar no princípio de responsabilidade, uma vez que nem todos os funcionários deveriam ter acesso aos estoques, mas não há por parte da empresa a definição de quais funcionários podem ter acesso às mercadorias disponíveis para venda.

Porém é muito bem observado, por parte da empresa, o princípio de controle de confrontar os ativos com os registros físicos, tarefa esta que é realizada a cada três meses e evita perdas por desfalques, erros de registro e até mesmo de perda de mercadorias por prazo de validade vencido.

Como a empresa trata os estoques de uma forma muito peculiar, separando os medicamentos de venda controlada dos demais produtos à venda no estabelecimento, aplicamos o mesmo questionário, porém, analisando desta vez

apenas os medicamentos de venda controlada e obtivemos um total de 21 pontos totais, o que demonstra controle total com estes produtos.

Os inventários para estes produtos são efetuados semanalmente, e toda venda de mercadorias deve ser feita apenas com receita médica com carimbo do médico responsável.

Para estoques de medicamentos controlados foi verificado que todos os controles internos estão de acordo com os princípios de controles internos citados pelos autores, uma vez que apontadas falhas neste departamento o estabelecimento pode ser descredenciado junto a Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA, perdendo o direito à venda de medicamentos.

### 3.3.3 Contas a pagar

Nas doze questões aplicadas para avaliação de contas à pagar obteve-se uma pontuação de 10 pontos num total de 21 possíveis, o que demonstra que a empresa possui controle razoável neste departamento, uma vez que possui alguns controles considerados muito bons e outros com algumas ineficiências.

A principal falha verificada nos controles internos deste departamento são relativos à segregação de funções, uma vez que o mesmo funcionário executa todas as etapas do processo, desde a recepção das mercadorias, conferência, cadastramento do pagamento, envio ao banco e conferência do processamento. Esta centralização pode ser prejudicial, uma vez que uma falha cometida pelo funcionário no início do processo pode chegar a fase de pagamento, gerando prejuízos à empresa.

Devido a falta de segregação de funções, os controles relativos a compras deixam a desejar também no princípio de amarrações do sistema, uma vez que os controles sequenciais sobre as compras podem não estar sendo cumpridos, e como não há controle de um funcionário ou de uma área sobre a outra todas as transações e registros efetuados pelo funcionário responsável, serão processados sem um duplo controle.

### 3.3.4 Contas a receber

Nas cinco questões relativas as contas a receber a empresa atingiu sua menor pontuação, atingindo 1 ponto num total de 15 possíveis, demonstrando

muitas falhas de controle interno neste departamento.

Conforme relato do proprietário da empresa, não é surpresa que a empresa tenha baixa pontuação, pois por autorização dele próprio muitas transações são liberadas para venda à prazo sem consulta aos órgãos de restrição e sem que sejam efetuados os cadastros dos clientes, sendo que desde a sua abertura muitos valores já foram perdidos sem sequer terem sido cobrados. Porém o mesmo acredita que essa sua política de confiança faz seu negócio crescer muito mais.

Nesta área percebe-se muito mais uma limitação inerente aos controles internos relativa à negligência do proprietário que não se utiliza dos controles internos existentes para análise cadastral e cobrança de inadimplentes, desrespeitando os princípios destes controles com relação as rotinas internas, segregação de funções e amarrações do sistema.

### 3.3.5 Recursos humanos

Para a análise dos controles internos de recursos humanos foram aplicadas 12 questões onde a empresa obteve uma pontuação de 28 pontos prós num total de 36 possíveis.

Esta pontuação demonstra que a empresa possui um bom controle interno de recursos humanos, controles estes que, de acordo com o proprietário, foram implantados somente após o recebimento de fiscalização do Ministério do Trabalho e o pagamento de uma multa de alto valor por erros no registro de funcionários por parte do escritório de contabilidade que prestava serviços à farmácia.

A não observância de princípios de controle internos por parte da empresa levou a prejuízos financeiros como citado acima. No caso em questão, a empresa não observou o princípio de auditoria interna, verificando periodicamente se os controles utilizados pelos envolvidos estavam sendo seguidos.

Outro ponto importante verificado neste departamento se refere ao princípio do custo-benefício, uma vez que os controles de recursos humanos poderiam ser tercerizados a outro escritório de contabilidade. De acordo com a administração da empresa, o custo destes controles internos se justifica, pois a empresa sempre foi responsável com seus funcionários e não gostaria de pagar novamente por falhas de terceiros.

#### 3.4 Proposta de criação de novos controles e aperfeiçoamento dos controles já existentes.

Com a observação dos controles internos utilizados pela empresa em seu dia-a-dia foram identificadas falhas em alguns controles e deficiências em outros, fragilizando a proteção aos ativos da empresa.

Para as rotinas de bancos foi identificado a necessidade de aperfeiçoamento no controle dos depósitos e conciliações bancárias, segregando estas funções entre dois ou mais funcionários, ou até mesmo que seja efetuado duplo controle das rotinas efetuadas pelo funcionário por parte do proprietário da empresa, que em boa parte do tempo está no estabelecimento, porém muito mais envolvido no atendimento a clientes. A idéia foi bem aceita pela empresa que pôde verificar a importância destas rotinas nas finanças da empresa.

Para o caixa é necessário que o controle de conferência diária do numerário seja melhorado, fazendo com que este controle possa funcionar corretamente, reduzindo os riscos para a empresa.

Com relação a estoques foi proposto que a empresa utilize os mesmos controles aplicados aos estoques de medicamentos controlados, porém para se tornar viável as conferências entre os estoques e os registros, deveria ser efetuada com uma periodicidade maior, pois caso contrário o custo-benefício deste controle não seria viável. Foi sugerido então uma conferência semanal por amostragem, com custo menor, sendo esta proposta bem aceita pela empresa.

No departamento de contas a pagar foram identificados poucos problemas, e neste departamento foi sugerido também a segregação das funções do funcionário envolvido ou inclusão de duplo controle para as transações de pagamentos à fornecedores.

Em contas a receber foram identificadas as maiores falhas de controles internos, mas são falhas relativas a limitações de controles internos por parte do proprietário, e o mesmo acredita que sua política tem funcionado bem desde a abertura do estabelecimento e prefere confiar no seu instinto em cada operação a seguir os controles internos criados por ele próprio. Os controles, neste caso, devem ser seguidos pelos seus funcionários e as exceções serão tratadas por ele pessoalmente.

Com relação aos controles de recursos humanos os controles utilizados pela empresa estão bem alinhados aos princípios de controles internos, deve-se ter uma atenção por parte da empresa quanto ao custo destes controles, pois caso os mesmos ultrapassem demais os benefícios que podem gerar, os mesmos devem ser revistos.

Portanto, muitos controles utilizados pela empresa em suas rotinas podem ser melhorados se observados os princípios de controles internos, através da conscientização dos funcionários e avaliação periódica dos controles existentes, sendo que desta forma os controles estarão cumprindo seu papel na administração da empresa, protegendo seus ativos e contribuindo para o atingimento das metas e objetivos traçados pela administração.

## **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES**

Neste capítulo são apresentadas as considerações finais relativas a pesquisa, principalmente no tocante ao alcance dos objetivos propostos e as recomendações para futuras pesquisa no âmbito da análise dos controles internos de pequenas empresas.

### **4.1 Quanto ao alcance dos objetivos**

O objetivo principal deste trabalho foi analisar os controles internos da empresa com o objetivo de verificar sua adequação aos princípios de controles internos.

Foi observado na prática que a empresa possui controles muito eficientes em determinados departamentos, porém em outros departamentos ocorrem falhas que podem colocar em risco o patrimônio da empresa, devido a não observância aos princípios de controles internos.

Desta forma, conseguimos identificar as fragilidades dos controles e sugerir correções com base na bibliografia utilizada, sendo que a maioria das sugestões foi bem recebida pelo proprietário da empresa, porém houve um pouco de resistência por parte de alguns colaboradores.

Portanto, os objetivos a que esta pesquisa se propôs foram cumpridos satisfatoriamente, porém cabe salientar que o proprietário precisa querer controlar, pois o controle na organização deve ser um aspecto cultural.

### **4.2 Recomendações**

Este estudo se limitou a analisar os controles de uma pequena empresa do ramo farmacêutico, portanto deve se observar atentamente cada área de controle de acordo com o ramo de atividade em futuras pesquisas.

Neste sentido, para uma futura análise de controles internos em outras empresas, faz-se necessário uma entrevista inicial aos administradores para identificar as principais áreas de controle da empresa para que posteriormente possa ser aplicado o questionário específico para cada área.

Desta forma, este estudo pode servir como base para futuras análises no âmbito de controles internos empresariais, desde que observadas as especificidades de cada empresa.

Recomenda-se também a aplicação deste estudo em outras empresas do ramo farmacêutico com o objetivo de verificar também sua adequação aos princípios de controles internos e até mesmo como forma de comparar os controles internos utilizados por duas ou mais empresas.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria um curso moderno e completo**. 5ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- ATTIE, William. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1988.
- ATTIE, William. **Auditoria conceitos e aplicações**. 3ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- AUDIBRA – Instituto de Auditores Internos do Brasil – **Auditoria interna**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1974.
- AUDIBRA – Instituto de Auditores Internos do Brasil – **Normas brasileiras para o exercício da Auditoria Interna**. 2 ed. – São Paulo: Audibra, 1992.
- BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação**: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G.; **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução 820/97** que aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis com alterações e dá outras providências. Disponível em [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br) > acesso em 25 de outubro de 2009.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução 986/03** que Aprova a NBC T 12 – Da Auditoria Interna. Disponível em [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br) > acesso em 25 de outubro de 2009.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO. **Curso básico de auditoria 1**: normas e procedimentos. 2ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Auditoria de processos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2006.
- FRANCO, Hilário, MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ed. São Paulo: Atlas 2002.
- MIGLIAVACCA, Paulo Norberto. **Controles internos nas organizações**. São Paulo: Edicta, 2002.

OLIVEIRA, Luís Martins; DINIZ, Andre Filho. **Curso básico de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

PEREZ, José Hernandez Junior. **Auditoria de demonstrações contábeis**. São Paulo: Atlas, 1995.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável as ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

RODIL, Ricardo Julio; BARBOSA, Jose Carlos (Coord.). **Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria**. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas: 2000. – (Coleção seminários CRC-SP/IBRACON).

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ. Antonio Lopes. **Auditoria interna**. 2ed. São Paulo: Atlas, 1978.

SANTI, Paulo Adolpho. **Introdução à auditoria**. São Paulo: Atlas, 1988.

**APENDICE A: Questionário**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Questionário para avaliação do controle interno, conforme modelo Migliavacca (2002).

	<b>CAIXA E BANCOS</b>	0	1	2	3	4	5	N A
001	Toda conta bancaria deve ser previamente autorizada pela diretoria, e todas as contas devem ter finalidade justificada.							
002	Não deverão ser mantidas contas bancarias inativas.							
003	A responsabilidade de recebimento de depósitos e valores deve estar centralizada no menor numero de pessoas possíveis, e as funções devem estar segregadas.							
004	Os funcionários com alta responsabilidade sobre os numerários devem estar afiançados e cobertos por seguro e devem gozar suas férias anualmente, sendo as suas funções exercidas por pessoal substituto.							
005	No desligamento de qualquer pessoa com poderes de procuração, deve haver controle sobre seu cancelamento, que deve ser feito de imediato nos bancos.							
006	Todo adiantamento a funcionários ou terceiros deve ser feito mediante um formulário apropriado em que as aprovações dos níveis gerenciais adequados fiquem evidenciados.							
007	Os estoques de talões de cheque em branco devem ser mantidos e controlados adequadamente em cofre, com acesso restrito.							
008	Endosso restritivo em nome da empresa deve ser aposto nos cheques, no ato em que são recebidos.							
009	Adequados controles físicos devem ser adotados para proteger os recebimentos efetuados.							
010	Os recebimentos efetuados devem ser depositados imediatamente em conta bancária da empresa.							
011	Cheques pré-datados devem ser mantidos em cofre, exercido estrito controle sobre eles, e na data, descontado de imediato nos bancos.							
012	Existe contagem sistemática do numerário							

<b>ESTOQUES</b>							
013	Os materiais de propriedade da empresa devem estar protegidos de deterioração. A movimentação de estoque deve obedecer a critérios de movimentação física “primeiro que entra, primeiro que sai” para materiais perecíveis.						
014	As responsabilidades sobre o controle físico de materiais devem ser claramente definidas.						
015	As adições de deduções dos registros de estoques devem estar suportadas por documentação apropriada.						
016	Os ajustes de inventário devem ser formalmente aprovados pela controladoria, antes de serem efetuados.						
017	Os estoques da empresa devem ser contados anualmente, por contagem geral e única, ou contagens cíclicas determinadas pela diretoria.						
018	Diferenças substanciais entre contagens efetuadas e os registros contábeis devem ser objeto de investigação por pessoal de nível adequado a fim de determinar suas causas, e os ajustes devem ser aprovados pela controladoria.						
019	A disposição física e o sistema de codificação e identificação dos materiais devem ser os que propiciem as melhores condições operacionais.						
<b>CONTAS A PAGAR</b>							
020	As contas a pagar são registradas tão logo são criadas as responsabilidades.						
021	São conferidos os vencimentos das faturas a fim de se evitar atrasos e não se perca o benefício de descontos quando for o caso.						
022	Antes do pagamento as duplicatas são conferidas com as notas fiscais que lhe deram origem.						
023	Os pedidos de mercadorias são conferidos com as notas fiscais antes dos pagamentos.						
024	São arquivadas cópias dos cheques utilizados para pagamentos de fornecedores.						
025	São efetuadas conferências de todos os pagamentos antes do envio ao banco para processamento com a finalidade de evitar pagamentos duplicados.						
026	Um funcionário é responsável pela conferência de todos os documentos comprobatórios, a fim de averiguar se todas as etapas e todas as aprovações estão em conformidade.						
<b>CONTAS A RECEBER</b>							
027	Os limites de crédito aos clientes devem ser previamente aprovados e reavaliados periodicamente pela diretoria financeira. Excessos aos limites estipulados devem ser aprovados pelos níveis adequados.						

028	O departamento deve constantemente atualizar as informações e dados relativos à situação econômico-financeira dos clientes.								
029	São analisadas as contas mais atrasadas e as de maior expressão valorativa, circularizando os clientes correspondentes.								
030	São efetuadas análises dos casos incobráveis e tomadas as providências necessárias.								
031	São efetuadas análises cadastrais de restrições para vendas a prazo.								
<b>RECURSOS HUMANOS</b>									
032	Todos os funcionários devem gozar de férias regularmente.								
033	A execução de horas extras deve ser aprovada prévia e formalmente por níveis hierárquicos superiores								
034	Toda alteração no cadastro de funcionários deveria ser formalmente aprovada pelos níveis adequados.								
035	Os dados que influenciam no calculo dos salários devem ser mantidos constantemente atualizados.								
036	O sistema de arquivo de informações deve ser atualizado a atender as exigências para ótima execução das funções do departamento.								
037	É função do departamento de administração de pessoal providenciar o atendimento as exigências da legislação trabalhista concernentes a suas atividades.								
038	O acesso aos arquivos e informações do departamento deve ser restrito a pessoa cuja função requeira.								
039	As mudanças no cadastro de funcionários devem ser checadas com os documentos originais, após serem processadas pelo computador. Esta checagem deve ficar evidenciada.								
040	A alimentação de informações ao sistema deve ser feita por meio dos documentos originais, em que as autorizações forem formalmente obtidas.								
041	A admissão de novos funcionários deve ser precedida de investigações adequadas, de acordo com as responsabilidades a serem assumidas.								
042	Os benefícios existentes devem ser adequada e plenamente difundidos a todos os níveis de pessoal com direito a eles.								
043	A empresa adotará o conjunto ponto eletrônico, horário flexível e banco de horas a fim de evitar a formação de contingências trabalhistas. Todas as horas extras deverão ser aprovadas pela gerencia.								