

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

GEOVANA LUIZA DE SOUZA

**CONTROLES INTERNOS: ANÁLISE DO CONTROLE SOBRE OS ESTOQUES EM
UMA EMPRESA ATACADISTA**

**FLORIANÓPOLIS
2015**

GEOVANA LUIZA DE SOUZA

**CONTROLES INTERNOS: ANÁLISE DO CONTROLE SOBRE OS ESTOQUES EM
UMA EMPRESA ATACADISTA**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis

Orientador: Prof. Dr. Irineu Afonso Frey

FLORIANÓPOLIS

2015

GEOVANA LUIZA DE SOUZA

**CONTROLES INTERNOS: ANÁLISE DO CONTROLE SOBRE OS ESTOQUES EM
UMA EMPRESA ATACADISTA**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, obtendo nota média de _____, atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo mencionados.

Prof. MARCELO H. DUTRA, Dr.
Coordenador de Monografia do CCN

Professores que compuseram a banca:

Prof. IRINEU AFONSO FREY, Dr.
Presidente (Orientador)

Prof. VLADIMIR ARTHUR FEY
Membro

Prof. RITA DE CÁSSIA CORREA PEPINELLI CAMARGO
Membro

Florianópolis, 26 de novembro 2015.

Dedico este trabalho à minha família pelo constante apoio na busca pelos meus sonhos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha família pelo constante apoio, amor e confiança em mim depositados. São minhas fontes de inspirações e razão para conquistar meus objetivos.

Agradeço a dedicação e o conhecimento enriquecedor de meu professor orientador, Irineu Afonso Frey, e pela sua busca conjunta no alcance dos melhores resultados.

Por fim, à Universidade Federal de Santa Catarina, por ter me proporcionado inúmeras oportunidades de crescimento e desenvolvimento em toda a minha trajetória como aprendiz do conhecimento.

"A melhor maneira de nos prepararmos para o futuro é concentrar toda a imaginação e entusiasmo na execução perfeita do trabalho de hoje."

(Dale Carnegie)

RESUMO

SOUZA, Geovana Luiza. **Controles internos: Análise do controle sobre os estoques em uma empresa atacadista. 2015, 77p.** Monografia do Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

A crescente necessidade por informações tempestivas e relevantes tem impulsionado as organizações a mensurar com maior fidedignidade o resultado de seus processos. O controle interno surgiu da necessidade de aumentar a capacidade analítica nas organizações. Este trabalho obteve como objetivo verificar se os controles internos utilizados atendem aos princípios de controle interno, sendo os dados coletados entre os meses de agosto à setembro de 2015. Utilizou-se metodologia descritiva e qualitativa, com o objetivo de analisar a interação entre as variáveis dos controles internos, utilizadas no canal atacadista. O instrumento utilizado para coleta de informações se deu por meio da técnica de interrogação. A pesquisa embasou-se por meio do estudo de 5 processos essenciais da organização, sendo eles: a) Controle de operação e local de armazenamento; b) Avaliação da necessidade de compra de mercadoria; c) Recebimento das mercadorias; d) Abastecimento dos produtos nas filiais; e) Disponibilização dos produtos para venda. Foi possível constatar que a empresa possui conhecimento da importância de executar os procedimentos conforme o controle previamente estipulado. O controle dos procedimentos foi remodelado nos itens b) Avaliação da necessidade de compra de mercadoria; c) Recebimento das mercadorias; e d) Abastecimento dos produtos nas filiais; para uma melhor utilização das informações geradas por meio destes processos. Com o aprimoramento dos controles utilizados na organização, é possível gerar maiores impactos nos processos com baixo custo em um curto período de tempo, trazendo agilidade e percepção de valor à entidade.

Palavras Chave: Controle Interno. Princípios de controle interno. Auditoria. Estoques.

LISTA DE FIGURAS

Figura 01: Avaliação da necessidade de compra	39
Figura 02: Processo de recebimento das mercadorias na matriz	42
Figura 03: Abastecimento dos produtos para as filiais	47
Figura 04: Disponibilização da mercadoria ao consumidor final.....	49
Figura 05: Sugestão de melhoria na avaliação da necessidade de compra	60
Figura 06: Sugestão de melhoria no processo de recebimento das mercadorias na matriz	64
Figura 07: Sugestão de melhoria no processo de abastecimento dos produtos para as filiais	67

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	6
1.1	TEMA E PROBLEMA	7
1.2	OBJETIVOS	8
1.2.1	Objetivo geral	8
1.2.2	Objetivos específicos	8
1.3	JUSTIFICATIVA	9
1.4	METODOLOGIA	10
1.4.1	Enquadramento da pesquisa	11
1.4.2	Instrumentos utilizados	12
1.4.3	Procedimentos metodológicos	13
1.5	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	14
1.6	ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA	14
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
2.1	AUDITORIA	16
2.1.1	Auditoria Independente	17
2.1.2	Auditoria Interna	19
2.2	CONTROLES INTERNOS	21
2.2.1	Conceito	21
2.2.2	Importância dos controles internos	23
2.2.3	Elementos de Controle	24
2.2.4	Princípios de controles internos	26
2.2.5	Limitações e levantamento do controle interno	27
2.3	ESTOQUES	29
2.3.1	Gestão de Estoques	30
2.3.2	Procedimentos de Auditoria	31

2.4	PESQUISAS SIMILARES OU CORRELATAS	33
3	APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	35
3.1	HISTÓRICO DA EMPRESA.....	35
3.2	IDENTIFICAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS	36
3.3	AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO	51
3.3.1	Controle de operação e local de armazenamento	51
3.3.2	Avaliação da necessidade de compra de mercadoria	52
3.3.3	Recebimento das mercadorias	54
3.3.4	Abastecimento dos produtos nas filiais	55
3.3.5	Disponibilização dos produtos para venda.....	56
3.4	SUGESTÃO DE MELHORIA DOS CONTROLES EXISTENTES	57
3.4.1	Controle de operação e local de armazenamento	57
3.4.2	Avaliação da necessidade de compra de mercadoria	57
3.4.3	Recebimento das mercadorias	63
3.4.4	Abastecimento dos produtos nas filiais	66
4	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	70
4.1	QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA.....	70
4.2	QUANTO AOS OBJETIVOS DE PESQUISA	70
4.3	RECOMENDAÇÕES PARA FUTURAS PESQUISAS.....	72
	REFERÊNCIAS.....	74
	ANEXOS	76

1 INTRODUÇÃO

A crescente demanda por um alto nível de comunicação e a constante evolução das gestões empresariais no ramo dos negócios, principalmente no que tange ao cenário internacional, tornou o mundo mais dinâmico e maleável às adaptações. As organizações necessitam de um olhar sistêmico, com perspectiva de continuidade e visão acirrada em relação à concorrência. Segundo Almeida (1996), o contexto competitivo mundial tem impulsionado as entidades a se enquadrarem em um universo de evolução tecnológica, onde o tempo e a qualidade no atendimento às demandas e na obtenção de informações são fundamentais.

A necessidade imediata de aumento da capacidade analítica trouxe para as organizações maior complexidade às operações e processos. Segundo Falconi (2013), operação é uma sequência de trabalhos conduzidos por homens e/ou máquinas, já o processo é consequência dos resultados conseguidos nas várias operações. Devido a esta crescente necessidade por informação, as entidades estão em constante busca pelo aprimoramento ao acesso à informação. Tornar-se competitiva no mercado e com retorno financeiro são objetivos visionários na maioria das organizações. Para esse fim, o diferencial é o intercâmbio de conhecimento e a conexão com o mundo externo.

A busca contínua pela garantia de qualidade e aumento de produtividade faz com que as organizações estabeleçam novos padrões ou modifiquem padrões existentes. Desta maneira, os procedimentos que não estejam dentro de uma dinâmica evolutiva, com anomalias, estão direcionados a não prosperar.

Para a inserção na vida empresarial de forma produtiva, pretende-se demonstrar neste trabalho que, o controle interno possui significado quando realizado para contribuir com o alcance de um objetivo definido. Attie (2010, p. 148), explica que “controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa”.

Desta forma, para compreender a importância dos controles internos nas atividades das organizações, é necessário entender o desenvolvimento dos negócios e a forma com que este visa atender as necessidades de gestão.

Portanto, para atender o proposto, o estudo realizado é feito por meio de uma pesquisa exploratória, verificando na prática pelo intermédio dos procedimentos de

controle se estes atendem a seus reais objetivos, auxiliando a empresa a proteger seus ativos.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Com o objetivo de obter uma boa gestão de seus ativos e a maximização de seus resultados, as organizações necessitam de forma crescente, de uma boa gestão de seus recursos, alinhada com a cultura organizacional. Como forma de sobrevivência, precisam gerar lucro, seja este por meio da prestação de serviços ou pela revenda de mercadorias.

As entidades estão em processo de transformação. Para fazer frente a novas demandas, os gestores necessitam de um suporte eficiente, veloz e capaz. Portanto, a forma de obter as informações e o tratamento crítico a elas dado podem fazer a diferença entre um bem ou mal sucedido negócio (PAULA, 1999).

A obtenção efetiva das informações gerenciais da organização deve ocorrer por intermédio do controle. Este deve constituir-se parte do processo administrativo, o qual pode ser dividido resumidamente em: planejamento, execução e controle.

De acordo com Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000), o planejamento pode ser considerado um processo formalizado para produzir e articular resultados.

Entende-se por execução, segundo Lunkes e Schnorrenberger (2009) o envolvimento e a mobilização do pessoal e disponibilização dos recursos necessários para alcançar os resultados previstos.

Segundo Martins (2010, p. 305) controle “significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para a sua correção”.

De acordo com Migliavacca (2002, p. 20), “o controle interno é importante nas atividades das organizações porque ele contribui para: Salvar os seus ativos; desenvolvimento de seus negócios, e para o resultado de suas operações, adicionando valor a entidade”.

A empresa utilizada como objeto de estudo é um canal atacadista distribuidor que desempenha um papel importante na venda de mercadorias ao varejo. Segundo Kotler (1995), o atacado inclui todas as atividades ligadas a vendas de bem ou

serviços, para aqueles que compram para revenda ou uso organizacional. Chamam-se atacadistas as empresas que compram principalmente de produtores e vendem principalmente para varejistas, consumidores organizacionais e outros atacadistas.

Para que as empresas deste ramo destaquem-se em relação a concorrência, é necessária uma avaliação quanto ao gerenciamento, manter ou melhorar continuamente a qualidade, preços acessíveis, promover a satisfação dos clientes e fidelização.

Buscar formas de aumentar a eficiência destes controles para elevar a qualidade do gerenciamento da rotina da organização e promover melhores resultados são fatores a serem observados pelas empresas. As informações trazidas por meio do registro dos controles internos devem estar alinhadas em prol de um objetivo comum.

Isto faz questionar: Os controles internos de estoques utilizados no pequeno varejo de empresas atacadistas 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

Verificar se os controles internos utilizados atendem aos princípios de controle interno.

1.2.2 Objetivos específicos

A fim de alcançar os objetivos gerais, são propostos os seguintes objetivos específicos:

- 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

O crescimento das organizações sem o direcionamento que o controle interno proporciona pode se tornar mais lento e falho em informações. Os controles protegem os colaboradores que trabalham em prol da organização, e também a própria empresa, gerando assim, maior valor econômico a entidade.

De acordo com Almeida (1996, p. 50):

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

O controle interno contribui para o gerenciamento da organização na parte administrativa e também na parte contábil, sendo necessária também sua avaliação nas transações e registros contábeis. Para que a empresa compreenda sua real necessidade, e entenda sua realidade administrativa, o acompanhamento contínuo dos processos nos departamentos, é importante para que estas inúmeras informações, durante o gerenciamento da rotina de trabalho não se percam. As organizações necessitam constantemente de um olhar sistêmico, zelando pelo registro dessas atividades, por meio de um controle formal, visando à continuidade da organização.

De acordo com Attie (2010, p. 149):

O controle tem significado e relevância somente quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido, quer seja administrativo ou gerencial. Dessa forma, o controle não é algo sem face ou sem forma, mas um dado físico que avalia uma função observável.

O acompanhamento dos controles internos, e a verificação da adequação com os princípios, busca por meio deste estudo, demonstrar o interesse e a

necessidade que os gestores possuem de promover o alinhamento deste canal atacadista com a os resultados almejados pela organização, e promovendo a minimização dos riscos.

A organização é um conjunto integrado de funções, cujo objetivo final é gerar valor à entidade. Por este fato, entender os instrumentos utilizados e seus controles relacionados, permite maior facilidade no gerenciamento da organização e no atingimento de seus objetivos. Segundo Franco e Marra, (2009, p. 267):

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

Diante dos estudos realizados na empresa atacadista e na verificação e análise dos controles já existentes, os usuários internos, poderão utilizar-se dos frutos deste trabalho para aprimorar seus processos, promover novas práticas e ainda manter os procedimentos que são efetivos em seus resultados.

A justificativa deste trabalho se dá com a necessidade de entender os procedimentos de controle interno utilizados, mais especificamente nos estoques, desta empresa atacadista. O manuseio diário com revenda de mercadorias cria a necessidade de obter um controle eficiente das entradas e saídas dos produtos, controle de pedidos de fornecedores e avaliação do estoque, com esse fim, se dá a justificativa principal deste trabalho: avaliar o formato de controle atual e auxiliar assertivamente nas propostas de melhoria.

Portanto, a escolha deste objetivo de pesquisa, está suportada com os acontecimentos na prática da atacadista, devido ao gerenciamento da rotina por meio dos controles utilizados, principalmente no que se refere a controle de caixa, estoques, planejamento de demanda, ou outra atividade relacionada. É importante salientar que todas estas formas de controles, devem contribuir para a prosperidade da organização, na geração de valor e na avaliação de seus ativos.

1.4 METODOLOGIA

Os instrumentos essenciais para a construção do pensamento crítico a respeito do presente estudo é diferenciar os caminhos e procedimentos utilizados

para este fim. A diferença entre estas definições são trazidas por Richardson (2008, p. 22):

Método é o caminho ou a maneira para chegar a determinado fim ou objetivo, distinguindo-se assim, do conceito de metodologia [...]. Metodologia são os procedimentos e regras utilizadas para chegar a um objetivo. A metodologia são as regras estabelecidas para o método científico.

Na busca por conhecimento, o método utilizado é um dos passos a ser dado. O método é um caminho ordenado e sistemático para se chegar a um fim (BARROS e LEHFELD, 2007).

Segundo Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 27):

Em seu sentido mais geral, método é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir um certo fim ou resultado desejado. Nas ciências, entende-se por método o conjunto de processos empregados na investigação e na demonstração da verdade.

Portanto, é a partir deste estudo científico, por meio da utilização de métodos e da metodologia específica, é que se pode realizar o levantamento dos problemas para entender os diferentes processos existentes e analisar as soluções no objeto de estudo.

1.4.1 Enquadramento da pesquisa

Para dar início a pesquisa, observou-se o controle interno existente com o objetivo de entender seu funcionamento, retratando a realidade do canal atacadista. Portanto, para embasamento do estudo, a pesquisa enquadra-se como descritiva. De acordo com 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.

Esta mesma definição é trazida por Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 61):

A pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los. Procura descobrir, com maior precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e suas características.

Diante do exposto é possível enquadrar a pesquisa como descritiva, pois em primeiro momento ocorrerá a observação dos controles existentes na organização, posteriormente haverá o registro e análise das informações, correlacionando os dados da coleta com os princípios de controle interno, a fim de verificar a relevância dos controles internos existentes e sua utilidade para embasar a tomada de decisão.

A pesquisa enquadra-se quanto aos procedimentos como estudo de caso. Segundo Kauark, Manhães e Medeiros (2010), o procedimento de estudo de caso é utilizado quando envolve a análise profunda e exaustiva de poucos objetos a fim de permitir um estudo amplo e conhecimento detalhado.

Quanto a abordagem, a pesquisa é qualitativa, pois terá envolvimento das percepções dos colaboradores, explorando suas experiências diárias sobre os controles internos. “A abordagem qualitativa de um problema, além de ser uma opção do investigador, justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social” (RICHARDSON, 2008, p. 79).

A pesquisa é uma atividade voltada para a investigação de problemas teóricos ou práticos por meio do emprego de processos científicos (CERVO, BERVIAN e SILVA, 2007). A seguinte definição da metodologia qualitativa é trazida por Richardson (2008 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 [...] e possibilitar em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

Na abordagem qualitativa há uma preocupação em entender a fundo o cotidiano do canal atacadista por meio da coleta de dados com os colaboradores, explorando suas vivências e responsabilidades.

1.4.2 Instrumentos utilizados

Para a coleta de dados no levantamento de informações, optou-se por utilizar a entrevista como técnica de interrogação. Conforme Gil (2007. p. 115) “a entrevista pode ser entendida como a técnica que envolve duas pessoas numa situação “face a face” e em que uma delas formula questões e a outra responde”.

A entrevista tornou-se, nos últimos anos, um instrumento do qual se servem constantemente os pesquisadores em ciências sociais e psicológicas. Recorre-se à entrevista sempre que tem necessidade de obter dados que não podem ser encontrados em registros e fontes documentais e que podem ser fornecidos por certas pessoas. (CERVO, BERVIAN e SILVA, 2007)

Devido à necessidade de coletar informações específicas de controles internos utilizados pela empresa em estudo e pelo contato diário do manuseio destes controles estarem no envolvimento das atividades do dia a dia dos colaboradores, o instrumento utilizado para cumprir com o objetivo definido foi a utilização da entrevista.

1.4.3 Procedimentos metodológicos

Para delinear o levantamento da pesquisa, foi realizada a coleta e a verificação dos dados por meio da aplicação de entrevistas.

Nos levantamentos que utilizam da entrevista como técnica de coleta de dados, esta assume forma mais ou menos estruturada. Mesmo que as respostas possíveis não sejam fixadas anteriormente, o entrevistador guia-se por algum tipo de roteiro, que pode ser memorizado ou registrado em folhas próprias. (GIL, 2007, p.117)

Por meio da entrevista não estruturada foi realizada a coleta das informações necessárias para a presente pesquisa. Para entender os controles geridos na área de estoque, realizou-se entrevista com o gerente da empresa em questão, o qual possui pleno conhecimento sobre a área estudada e funções dos colaboradores. A análise na execução dos procedimentos também foi esclarecida pelo supervisor do estoque e demais funcionários da área. Em um primeiro momento a entrevista foi focalizada, onde segundo Gil (2007), embora seja livre, enfoca tema bem específico, cabendo ao entrevistador guiar o entrevistado ao assunto após alguma digressão.

Na primeira entrevista o objetivo primordial era entender sobre o funcionamento geral da empresa, conhecer a infraestrutura disponibilizada e os controles internos utilizados. Já nas quatro entrevistas posteriores, buscou-se realizar uma entrevista parcialmente estruturada, sendo guiada por relações de

pontos de interesse mais limitados à forma de execução e registro dos controles internos existentes.

Ao compilar os resultados obtidos por meio da entrevista, foi possível analisar mais profundamente as interações existentes entre certas variáveis coletadas e classificar os processos identificados na área de estudo de acordo com os princípios de controles internos ou sugerir melhorias caso necessário, sendo desta forma, satisfatório no cumprimento dos objetivos.

1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

O presente estudo está delimitado à área de estoque de uma empresa atacadista, localizada em Balneário Camboriú, sendo que os dados pertinentes à pesquisa foram disponibilizados pela empresa no período de agosto à setembro de 2015 e os resultados não podem ser estendidos a outras organizações.

1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

Com o objetivo de organizar o trabalho e assim ter um melhor entendimento do estudo, esta pesquisa será distribuída em quatro capítulos.

O primeiro capítulo é composto pela introdução do presente estudo e sua contextualização no cenário atual, contendo: Tema e Problema, Objetivos gerais e específicos, Justificativa, Metodologia contendo o enquadramento da pesquisa, instrumentos utilizados e procedimentos metodológicos, Delimitação e Organização da pesquisa.

O segundo capítulo deste estudo é constituído pela Fundamentação Teórica composta pela ramificação da Auditoria em independente e interna, em seguida a definição conceitual dos Controles Internos, sua importância nas organizações, elementos, princípios norteadores e suas limitações. É apresentado ainda um estudo teórico sobre os Estoques, área específica estuda na pesquisa, contendo uma abordagem sobre a importância da Gestão de estoques e Procedimentos de auditoria. O segundo capítulo finaliza com a apresentação de pesquisas similares ou

corretadas, a fim de constituir o embasamento para o presente estudo e cumprir com o objetivo proposto.

O terceiro capítulo tem como conteúdo a apresentação e discussão dos resultados, iniciando pela apresentação da empresa, posteriormente a identificação dos controles internos existentes, a avaliação dos mesmos e finalmente as apresentações das oportunidades de melhoria. Na finalização deste capítulo são apresentados os dados que mais se destacaram no decorrer do estudo e por fim, a análise dos resultados.

O quarto capítulo apresenta as conclusões finais, realizando uma análise crítica acerca do problema de pesquisa, sendo este a fonte motivadora de estudo. É apresentado ainda o atingimento quanto aos objetivos propostos e em seguida são apresentadas recomendações para futuros trabalhos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo são apresentados conceitos sobre a auditoria e suas devidas ramificações. Em seguida é exposto o conceito e abrangência dos controles internos e por fim, é apresentado sobre o conceito de estoques.

2.1 AUDITORIA

A auditoria atualmente é vista como um instrumento de controle administrativo, um canal de todas as informações e fatos ocorridos dentro de uma organização. A contabilidade mantém os elementos conectados, por meio dos sistemas de auditoria, com o objetivo de avaliar as informações contábeis, a fim de que sejam verdadeiras, adequadas e seguras.

Segundo Franco e Marra (2009, 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.

Desta forma, a execução de uma auditoria não deve ser limitada aos fatores sob controle da contabilidade, deve estender necessariamente aos demais segmentos da organização que atuam como suporte na geração de dados para a contabilidade, e ainda, atentar-se a fatores externos que podem de alguma forma, influenciar.

Segundo Attie (2010, p. 05):

A auditoria das demonstrações contábeis visa às informações contidas nessas afirmações, assim é evidente que todos os itens, formas e métodos que as influenciam também estarão sendo examinados. 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 as demonstrações deles decorrentes.

A organização necessita registrar fielmente os fatos e dados que são passivos de mudanças, pois deve preocupar-se em obter um retrato fiel de sua atual situação, seja ela financeira ou contábil. Desta forma, a auditoria fornece uma base sólida, para que possa cumprir com seu principal objetivo, o qual é a confiabilidade dos relatórios contábeis e financeiros.

O Conselho Federal de Contabilidade através da Resolução Nº 1.203/09, que aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria – traz a seguinte definição:

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

Segundo Crepaldi (2004, p. 23), pode-se definir auditoria “como o levantamento, estudo e avaliação assistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade.” Portanto, de acordo com o exposto, a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a efetividade do controle patrimonial executado na empresa, a fim de emitir uma opinião sobre os dados levantados.

2.1.1 Auditoria Independente

A auditoria é um ramo da contabilidade, com o objetivo de averiguar o controle patrimonial exercido na organização, a fim de exhibir sua opinião a respeito dos dados levantados. Os exames de auditoria seguem fielmente às normas de auditoria estabelecidas, bem como seus procedimentos de comprovação dos dados analisados.

Segundo Almeida (1996, p. 21):

A 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.

Conforme o crescimento constante das empresas, a necessidade de informações confiáveis e que retratassem a realidade da organização, tornou-se essencial, para que assim, usuários externos pudessem avaliar a rentabilidade de seus investimentos. A demonstração contábil é uma das melhores formas de acesso ao desempenho da organização, é por este fato que as demonstrações devem ser fontes seguras e verídicas de informações a respeito dos procedimentos e critérios contábeis adotados.

De acordo com Attie (2010, p.35):

[...] o auditor independente necessita planejar adequadamente seu trabalho, avaliar o sistema de controle interno relacionado com a parte contábil e proceder à revisão analítica das contas do ativo, passivo, despesa e receita, a fim de estabelecer natureza, datas e extensão dos procedimentos de auditoria, colher as evidências comprobatórias das informações das demonstrações financeiras e avaliar essas evidências.

O planejamento adequado da auditoria, de acordo com Almeida (1996), refletirá no alcance do objetivo proposto, portanto, o auditor necessita avaliar o controle interno para posteriormente executar os procedimentos de auditoria, analisar as evidências e por fim, emitir o parecer obedecendo aos princípios éticos profissionais.

Segundo Crepaldi (2004, p. 48):

A 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.

A auditoria externa é executada por profissional independente, que não possua ligação com o quadro da empresa. São executados testes e indagações onde houver necessidade, a fim de levantar conclusões do trabalho. (CREPALDI, 2004). Portanto, o objetivo do auditor independente é emitir sua opinião por meio da análise das demonstrações financeiras, neste processo o auditor se certifica da veracidade das demonstrações.

Estas demonstrações precisam ser preparadas de forma que expressem com clareza a situação da empresa, contemplando seus direitos, obrigações e resultados realizados no período analisado, incluindo também os critérios e procedimentos contábeis adotados, seguindo os princípios de contabilidade, para facilitar a compreensão.

2.1.2 Auditoria Interna

A tarefa mais importante da auditoria interna é fornecer aos usuários internos da empresa, informações que suportem a tomada de decisão para o melhor desempenho de seu trabalho, para isso, a auditoria precisa atuar de forma sistêmica, visando o objetivo final da organização.

Segundo Crepaldi (2004, p. 41):

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.

Devido a área de atuação da auditoria envolver todas as atividades da empresa, é importante que a verificação periódica dos controles internos seja realizada, a fim de prevenir possíveis manipulações de valores, falhas de execução interna dos procedimentos e ainda, analisar efetividade de execução de rotinas internas.

De acordo com Paula (1999, p.16):

A auditoria interna precisa avançar no assessoramento à alta administração, modernizando-se e participando mais ativamente do planejamento estratégico, dos programas de qualidade, dos processos e do estabelecimento de modelos decisórios.

A auditoria interna assegura que os objetivos dos controles internos estejam sendo alcançados. O auditor interno interessa-se pelas atividades do negócio em que possa ser útil à administração, testa a qualidade dos trabalhos, revisa e recomenda, fornecendo-lhes informações periódicas (CREPALDI, 2004).

De acordo com Migliavacca (2002, p.46), suas normas devem atender aos seguintes objetivos de controle:

- a) Avaliação de controles operacionais e financeiros, e controle eficiente a custo compatível.
- b) Integração adequada com a auditoria externa.
- c) Verificação do cumprimento das políticas e recomendações à administração da empresa.
- d) Salvaguarda de ativos, impedimento ou detecção de fraude, roubo ou uso indiscriminado de recursos da empresa.
- e) Avaliação da exatidão, confiabilidade e integridade dos dados administrativos desenvolvidos dentro da organização.
- f) Avaliação da qualidade do desempenho administrativo, incluindo eficiência e economia da administração na utilização de recursos e eficiência em atingir os objetivos propostos.
- g) Recomendações de aperfeiçoamentos operacionais.

As atividades desenvolvidas na empresa devem ocorrer de acordo com seu planejamento prévio, sendo assim, a auditoria possui o papel de averiguar se as mesmas são adequadas em busca do alcance do objetivo da organização tornando mais assertiva a tomada de decisão. “Fornecer informações que subsidiem os gestores da companhia no cumprimento cada vez melhor de sua missão é a tarefa mais importante da Auditoria Interna” (PAULA, 1999, p. 18).

Segundo Attie, (2009, p. 19):

Cabe à auditoria determinar que todas as organizações, inclusive a das empresas ligadas, sejam revisadas a intervalos regulares de tempo, assegurando-se que estas cumpram suas funções de planejamento, contabilização, custódia e controle, conforme instruções recebidas e segundo as políticas e procedimentos instituídos, de acordo com os altos padrões de prática administrativa.

A auditoria interna é vista como um instrumento de controle administrativo, ponto que converge todas as informações e fatos originados por meio da atividade da empresa, deste modo é imprescindível que suas normas, atendam aos objetivos de controle.

De acordo com Migliavacca (2002, p. 47):

A função da auditoria interna deve se reportar ao mais alto nível possível da empresa a fim de preservar sua autonomia e independência de julgamento. Mas mesmo se reportando ao topo da hierarquia, o auditor não deve jamais esquecer que exerce um função de *staff*, e não operacional, de linha. [...] Não tem nenhum direito de dar ordens, tampouco tem poderes para exigir do pessoal operacional que suas recomendações sejam seguidas.

O objetivo da auditoria interna é, portanto, auxiliar os gestores na execução de suas funções, fornecendo análises, apreciações e recomendações pertinentes às

atividades examinadas (CREPALDI, 2004). Desta forma, o papel do auditor interno na organização, é aconselhar sobre medidas que possam ser necessárias para corrigir situações verificadas na atuação dos controles internos, ficando evidente assim, que a execução das mudanças sugeridas são de responsabilidade da administração da organização, e não da equipe de auditoria.

2.2 CONTROLES INTERNOS

A fim de compreender a importância dos controles internos, neste tópico será abordado sobre o conceito, a importância dos controles nas organizações, os elementos de controle e como eles influenciam na execução dos procedimentos desejáveis. Em seguida será exposto os princípios de controles internos, fator relevante em busca do alcance de melhores resultados, e por fim, será abordado sobre as limitações e levantamento dos controles internos.

2.2.1 Conceito

Inquestionavelmente, os controles internos são de interesse de auditores independentes e de auditores internos, pois ambos utilizam-se dos instrumentos de controle interno para execução e procedimentos de suas funções. Conforme Migliavacca (2002), controle é a adoção e o emprego, nas várias atividades da empresa, de todos e quaisquer meios visando a promover, dirigir, restringir, governar e verificar as transações, com o intuito de atingir seus objetivos.

Muito se confunde atualmente os conceitos de auditoria interna e controle interno, Attie (2009, p. 182), resume brevemente o conceito de ambos:

Às vezes imagina-se ser o controle interno sinônimo de auditoria interna. É uma ideia totalmente equivocada, pois a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa.

De acordo com Schmidt, Santos e Martins (2014, p. 33) “no ambiente decisório de uma entidade, o controle é resultado de um processo consciente de planejamento, por meio do qual o grupo dirigente decide o que a organização deve fazer”. É por este fator, que o planejamento da organização deve ser realizado com cautela e embasado de informações confiáveis, pois a mensuração do alcance dos controles será pautada no planejamento prévio.

A utilização dos controles internos nos procedimentos da organização possibilita a detecção de fraquezas em suas atividades, antes de se tornarem efetivamente problemas nos processos e gerarem prejuízos inesperados a empresa.

De acordo com Migliavacca (2002, p. 17):

Controle interno define-se como o planejamento organizacional e todos os métodos e procedimentos adotados dentro de uma empresa, a fim de salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e o suporte dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a aderência às políticas definidas pela direção.

Para que os procedimentos de organização sejam adotados pela empresa, é necessário que se tenha um sistema satisfatório de controle interno, para suprir esta necessidade, o sistema deve incluir segundo Migliavacca (2002, p. 19) os seguintes itens:

1. Um planejamento organizacional que permita uma apropriada segregação de funções e responsabilidades.
2. Um sistema de autorizações, arquivamento e de relatórios, que permita um bom controle contábil sobre os ativos, obrigações, receitas e despesas.
3. Adequados controles físicos sobre os ativos.
4. Procedimentos adequados e por escrito, a serem seguidos no exercício das funções de cada departamento.

O sistema de controle interno, portanto, torna-se satisfatório quando inclui um bom planejamento organizacional, atua no controle contábil e físico dos ativos, e executa os procedimentos necessários para a consecução dos objetivos da organização, sendo assim, adaptação dos controles internos, deve ser feita em prol da execução adequada dos procedimentos.

2.2.2 Importância dos controles internos

É importante que as organizações façam uso de bons controles internos, pois assim, agregam valor à organização e geram maior credibilidade em suas informações, principalmente financeiras para potenciais usuários, investidores e ainda para os próprios sócios do negócio.

Migliavacca (2002, p. 22), afirma que “na ausência de bons controles internos, a administração não tem noção de posicionamento da empresa no mercado (não sabe onde está). Consequentemente, ações e decisões erradas podem ser tomadas”.

Pode-se entender a importância do controle interno a partir do momento em que este pode garantir a continuidade do fluxo de operações. A contabilidade dos resultados gerados por este processo assume devida importância para os gestores que se utilizam dela para a tomada de decisão. (CREPALDI, 2004).

Conforme afirmado por Attie (2009, p. 185):

A importância do controle interno fica patente a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto.

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA (apud Attie 2009), afirma:

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

A confiabilidade dos dados gerados pela organização, devido a este fluxo de dados onde são transformados em informações, é utilizada como base para a tomada de decisão, visando convergir para o objetivo comum da empresa. É importante utilizar experiências administrativas, gerenciais e o próprio capital humano, para conduzir as informações geradas por meio do controle interno em uma única direção.

De acordo com Attie (2009, p. 183):

O controle tem significado e relevância somente quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido, quer seja administrativo ou gerencial. Dessa forma, o controle não é algo sem face ou sem forma, mas um dado físico que avalia uma função observável.

A importância da implementação dos controles pode ser entendida pela definição de Schmidt, Santos e Martins, (2014, p. 34):

A necessidade de implementação dos controles, deve-se, também, em razão de que o gestor não pode controlar o passado, porém, pode estudar as decisões do passado para determinar os impactos e as causas dos desvios. Portanto, o controle serve como uma ferramenta para que os gestores planejem ações futuras.

Conforme mencionado em tópicos anteriores, de acordo com Migliavacca (2002, p. 20), “o controle interno é importante nas atividades das organizações porque ele contribui para: Salvaguarda dos seus ativos; desenvolvimento de seus negócios, e para o resultado de suas operações, adicionando valor a entidade”. Vale ressaltar com maiores detalhes a definição de cada um dos três tópicos citados por Migliavacca (2002):

1. Salvaguarda dos ativos: A empresa procura proteger seus ativos de eventuais roubos, perdas ou até mesmo uso indiscriminado.

2. Desenvolvimento dos negócios: Com a concorrência mais acirrada, a organização precisa de um sistema de controle interno que ofereça agilidade e segurança na tomada de decisão.

3. Resultado de suas operações: Para que a empresa cresça, o controle interno deve fornecer à administração, informações em tempo hábil, para que a empresa aproveite ao máximo as oportunidades de bons negócios.

Devido a estes fatores, é necessário que o conhecimento de controles eficientes seja entendido por todos os envolvidos no processo, seja pelos operadores do sistema ou pelos próprios usuários das informações geradas, unificando sua real utilidade e importância.

2.2.3 Elementos de Controle

Os componentes de um sistema devem ser estabelecidos de acordo com as políticas adotadas pela empresa para que o cumprimento adequado se torne eficiente. Dentro de uma visão sistêmica da empresa é clara a percepção que muitas

vezes mesmo com políticas e sistemas adequados, podem ocorrer falhas na execução, devido a falha no processo ou pelo capital humano.

Devido ao fato exposto, segundo Migliavacca (2002), todos os instrumentos de controle deveriam funcionar da mesma maneira: a) com um objetivo a ser atingido; b) seguindo um padrão; b) realizando a comparação do mesmo com os resultados atingidos e d) com a ação corretiva para atingir o que se esperava inicialmente. O autor explica mais detalhadamente os elementos de controle:

1. Objetivos a serem atingidos: Os objetivos para toda a organização são estabelecidos pela administração, gerência ou pré-estipulados pela legislação. Todos os colaboradores envolvidos com estes controles devem ser comunicados.

2. Padrões a serem atingidos: Os padrões devem ajudar a gerência na tomada de decisões, é por meio deles que é exercido o controle racional dos resultados. Os padrões devem ser atingíveis, compreensíveis, aceitos e usados.

3. Comparação entre os padrões e os resultados: O sistema de informações deve fornecer dados corretos, no tempo adequado e que sejam usáveis. A análise dos resultados deve ser embasada em busca das causas das diferenças.

4. Ação corretiva: A identificação das variações entre o planejado e o real, deve vir acompanhada com a necessidade de ação corretiva, esta ação deve ser assertiva, a fim de assegurar que ao executá-la, a causa do problema identificado no item 3 será eliminada.

Para que os elementos de controle sejam colocados em prática, a organização precisa de um sistema de informação consolidado e fidedigno à realidade dos fatos, para que os resultados possam ser comparados com o padrão e que principalmente, as ações corretivas possam ser planejadas a fim de suprir alguma possível falha no processo de execução.

Conforme Attie (2010, p. 04):

O produto final traduzido pelo sistema de informações e de controles internos está indicado nas demonstrações e informações contábeis que têm variados interessados, e se destinam não somente aos administradores do patrimônio, mas também a resguardar os interesses de terceiros como investidores, acionistas, fornecedores, órgãos fiscalizadores e outros.

O *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), define controle interno como:

O controle interno é parte integrante do gerenciamento de riscos corporativos. A estrutura do gerenciamento de riscos corporativos abrange o controle interno, originando dessa forma uma conceituação e uma ferramenta de gestão mais eficiente.

Portanto, devido aos interesses de terceiros, é preciso que as informações e demonstrações tragam valores correspondentes com a realidade da organização, e que este resultado real venha acompanhado do resultado padrão planejado inicialmente, pois sem isto, a gerência não se torna apta a realizar o controle racional dos resultados, podendo ocorrer excesso ou falta de controle.

2.2.4 Princípios de controles internos

A administração da empresa é responsável por estabelecer o sistema de controle interno, por verificar se os procedimentos estão sendo executados pelos envolvidos no processo, e ainda possui responsabilidade de adequá-lo de acordo com a execução das atividades, em busca de atingir melhores resultados.

Para Almeida (1996), os princípios fundamentais do controle interno são:

1. **Responsabilidade:** As atribuições dos funcionários ou dos setores internos da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, utilizando-se de materiais internos de organização.
2. **Rotinas internas:** A empresa deve definir no manual de organização todas as suas rotinas internas. Essas rotinas compreendem, por exemplo: Formulários internos e externos e evidências das execuções dos procedimentos.
3. **Acesso aos ativos:** A empresa deve limitar o acesso dos funcionários a seus ativos e estabelecer controles físicos sobre os mesmos.
4. **Segregação de funções:** Estabelece que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, para evitar assim, possíveis atos de má fé.
5. **Confronto dos ativos com os registros:** A empresa deve estabelecer procedimentos de modo que seus ativos sejam periodicamente confrontados com os registros da contabilidade, para evitar registros inadequados.

6. Amarrações do sistema: O sistema de controle interno deve ser concebido de modo que sejam registradas transações autorizadas, de acordo com seu valor original e período de competência.

7. Auditoria Interna: É preciso que ocorra a verificação periódica se os colaboradores estão cumprindo o que foi determinado no sistema de controle interno, ou se o sistema deveria ser adaptado às novas circunstâncias.

8. Custo do controle x benefícios: O custo do controle interno não deve ultrapassar aos benefícios que dele se espera obter.

De acordo com Sá (1998, p. 107), estes princípios são:

- a) Existência de um plano de organização com uma adequada distribuição de responsabilidades.
- b) Regime de autorização e de registros capazes de assegurar um controle contábil sobre os investimentos, financiamentos e sistema de resultados da empresa (custos e receitas), ou de metas das instituições (orçamentos).
- c) Zelo do elemento humano no desempenho das funções a ele atribuídas.
- d) Qualidade e responsabilidade do pessoal, em nível adequado.

Portanto, diante do exposto, é necessário que o sistema de controle interno atenda aos princípios mencionados. A eficiência na execução e no controle dos procedimentos é alcançada quando a administração os estabelece de acordo com suas políticas e mostra valor ao sistema para o funcionário. Os registros devem ser distribuídos e as funções executadas de acordo com sua autoridade, levando em consideração o custo e benefício proporcionado.

2.2.5 Limitações e levantamento do controle interno

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

- a) Conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa;
- b) Os funcionários não são adequadamente instruídos com relação às normas internas;
- c) Funcionários negligentes na execução de suas tarefas diárias.

Almeida ressalta ainda que mesmo que a empresa tenha um excelente sistema de controle interno, o auditor externo deve executar procedimentos mínimos de auditoria.

As informações originadas pela própria organização podem ser obtidas por meio do controle interno pelo registro tempestivo das informações. É devido ao registro correto dos fatos, que os usuários utilizam as informações como base para a tomada de decisão. Attie (2010, p.04) aborda sobre a importância do registro das informações:

O registro de forma permanente permite controle, a qualquer tempo, e consulta às informações que precisem ser extraídas, por qualquer motivo, e dar total visibilidade e transparência para fins legais, de controle, fiscais e outras imprescindíveis das ocorrências da organização.

As informações sobre o sistema de controle interno são obtidas das seguintes formas, de acordo com Almeida (1996):

- Leitura dos manuais internos de organização e procedimentos;
- Conversa com funcionários da empresa;
- Inspeção física desde o início da operação (compra, venda, pagamento, etc)

até o registro no razão geral.

Ainda segundo o autor, as informações obtidas sobre o controle interno são registradas pelo auditor independente de uma ou do conjunto de duas ou três das formas exemplificadas abaixo:

- Memorando narrativos;
- Questionários padronizados;
- Fluxogramas.

De acordo com Almeida (1996) o levantamento dessas informações normalmente é extraído por empresas de auditoria, por meio de um questionário padrão de controle interno, o qual é preenchido pelos próprios auditores, guiando o auditor na avaliação e na descrição do sistema.

É de extrema importância que a metodologia escolhida para o estudo e avaliação dos controles internos leve em consideração os fatores de “tempo de execução, segurança quanto às informações obtidas e expectativa de que o trabalho realizado o levará a atingir os objetivos propostos”, Attie (2010, p. 250). Portanto, o levantamento do controle interno compete ao auditor, todo o trabalho posterior inicia

com o conhecimento das informações extraídas por meio do instrumento de trabalho escolhido.

2.3 ESTOQUES

Em questão de auditoria, a área de estoque é oportuna para desenvolver recomendações de melhoria, a fim de aprimorar os controles executados e reduzir os custos da empresa. Devido as inúmeras variáveis de controle do estoque, é estratégico investigar o andamento dos sistemas de controle interno nos estoques, para que a empresa gere mais lucro e diminua seus custos, aumentando o giro do estoque e tornando mais eficiente seus procedimentos de controle.

De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 16, estoques são ativos:

- a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;
- b) em processo de produção para venda; ou
- c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.

O autoconhecimento da empresa em relação a este ativo permite que a empresa objetive um perfil em seus processos a fim de diminuir as irregularidades na execução dos procedimentos, com o objetivo primordial de aumentar a produtividade, qualidade e diminuir o risco de perdas e retrabalhos.

Segundo Attie (2010, p. 176):

Os estoques são bens destinados à venda ou à fabricação, relacionados com os objetivos e atividades da empresa. Eles são importantes na apuração do lucro líquido de cada exercício social e na determinação do valor capital circulante líquido do balanço patrimonial.

De acordo com os aspectos contábeis, os estoques são classificados no ativo circulante, porém, caso o prazo de realização seja superior a um ano, eles deverão ser registrados no ativo realizável a longo prazo. De acordo com Attie (2010), as principais classes de estoque compreendem:

1. Matérias-primas: bens comprados e destinados à produção;
2. Produtos em processo: bens que estão em processo de produção;

3. Produtos acabados: bens produzidos ou comprados e destinados à venda.

Segundo Silva e Madeira (2004, p. 43):

Os estoques na perspectiva contábil são extremamente relevantes, pois agregam valor ao capital quando analisado como riqueza da entidade, ou mesmo, pela facilidade de gerar riqueza na análise financeira. [...] O ativo imobilizado, em grandes indústrias, recebe altos investimentos tanto na aquisição como na reposição devido aos grandes avanços da tecnologia sendo que, desta forma, a lucratividade deste ativo [...] contribuirá na margem líquida de lucro.

Devido à relevância mencionada referente aos estoques, “cada empresa como uma entidade diferente estabelece o controle interno dos estoques de acordo com suas atuais necessidades e baseada na materialidade envolvida, pessoal existente e número de itens em estoques” (Attie 2010, p. 348). Diante disto, pode-se perceber que o registro contábil do estoque deve possuir devida atenção, pois agregam valor ao capital da entidade.

2.3.1 Gestão de Estoques

Devido a crescente necessidade frente às diversas formas de concorrências, as empresas devem objetivar em sua cadeia de processo a redução dos custos, mantendo ou melhorando a qualidade de seus serviços, e buscando a evolução de seus processos, de forma constante e persistente. Devido a este cenário competitivo, a margem de lucro das organizações tende a diminuir, por este fator, é importante utilizar-se de ferramentas inovadoras para aumentar a vantagem perante aos concorrentes.

Conforme publicado por Benevides, Antonioli e Argound (2013, p. 20):

A gestão dos estoques está diretamente ligada à lucratividade da empresa onde o administrador deve garantir o giro cada vez mais rápido das mercadorias sem colocar em risco o abastecimento das linhas de produção e em consequência o atendimento aos pedidos.

A auditoria dos estoques possui um papel muito importante na gestão dos estoques, ela promove informações assertivas a respeito dos procedimentos

executados, de acordo com a finalidade de seus objetivos. Attie (2010, p. 342) evidencia cinco objetivos da auditoria em estoques:

- 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 for notas explicativas.

Portanto, os critérios e práticas adotadas pelas empresas na contabilização e apresentação dos estoques devem levar em consideração a realidade da empresa e suas especificidades, sem esquecer que seus bens e direitos devem ser compreendidos de modo que gerem benefícios futuros para a organização, aumentem o giro do estoque, promovam o lucro e gere vantagem competitiva.

2.3.2 Procedimentos de Auditoria

Um dos fatores primordiais para um bom desempenho dos trabalhos em auditoria é a aplicação adequada dos testes nos procedimentos dos controles internos, para que o auditor obtenha segurança na emissão de sua opinião no parecer de auditoria. Em virtude de que a verificação total dos itens de controle é praticamente impossível e inviável, é extremamente necessário a realização dos testes de auditoria.

Segundo Crepaldi (2004, p. 175):

Os testes em auditoria constituem o processo pelo qual o auditor reúne elementos comprobatórios. Podem-se aplicar os testes a todas as transações ou a uma amostra representativa adequada. Por ser a última opção a mais comum, o teste converteu-se em sinônimo de amostragem [...].

Para Almeida 1996, os procedimentos de auditoria representam um conjunto de técnicas que o auditor utiliza para colher as evidências sobre as informações das demonstrações financeiras. Os principais procedimentos de auditoria, segundo o autor, são:

1. Contagem física: utilizado para as contas do ativo e consiste em identificar fisicamente o bem declarado nas demonstrações financeiras.

2. Confirmação com terceiros: confirmar, por meio de carta, bens de propriedade da empresa em poder de terceiros, direitos a receber e obrigações.

3. Conferência de cálculos: o auditor deve conferir, na base de teste, os cálculos realizados no processo de elaboração das demonstrações financeiras.

4. Inspeção de documentos: o auditor examina os documentos internos e externos com o objetivo de constatar a veracidade dos valores registrados.

Os procedimentos de auditoria a serem utilizados, segundo Attie (2010) “são dependentes da efetividade do controle interno e da materialidade envolvida”. De acordo com o autor, segue abaixo alguns procedimentos ilustrativos que poderão ser utilizados durante a execução dos trabalhos de auditoria, mais especificamente em estoques: Exame físico; Confirmação; Documentos originais; Cálculos; Escrituração; Investigação; Inquérito; Registro auxiliares; Correlação e Observação.

Definição de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas - NBC T 12:

Os procedimentos de Auditoria Interna constituem exames e investigações, incluindo testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor interno obter subsídios suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações à administração da entidade.

Ainda segundo a NBC T 12, os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os controles internos estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários e administradores da entidade. Na sua aplicação, devem ser considerados os seguintes procedimentos:

- a) inspeção - verificação de registros, documentos e ativos tangíveis;
- b) observação - acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução;
- c) investigação e confirmação - obtenção de informações perante pessoas físicas ou jurídicas conhecedoras das transações e das operações, dentro ou fora da entidade.

Já os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informações da entidade. A aplicação dos procedimentos de auditoria precisa convergir ao objetivo

que o auditor pretende atingir. O objetivo é a meta a ser alcançada, já os procedimentos são os caminhos que levam à consecução do objetivo (CREPALDI, 2004).

2.4 PESQUISAS SIMILARES OU CORRELATAS

Para entender com maior profundidade o tema em questão, foi pesquisado outras fontes de estudos que ajudassem a entender a importância dos controles internos e a forma que é aplicado nas organizações. O resumo das pesquisas realizadas pode ser observado no Quadro 01:

Quadro 01. Pesquisas similares

Autor (ano)	Objetivo	Resultado	Instrumento de pesquisa ou observação
MONTEIRO, R. P. (2015)	Realizar uma análise das finalidades e importância do controle interno na administração pública do Brasil e das barreiras para sua implantação.	Observou-se que o controle interno é importante no contexto do setor público, não só como forma de apoiar a gestão, mas como elemento de mudança na realidade do setor que carece de melhorias.	A estratégia de pesquisa desenvolvida é uma revisão sistemática da literatura e a realização de pesquisa documental em relatórios do Tribunal de Contas da União (TCU) e da Controladoria Geral da União (CGU).
GARCIA, O. P. G.; KINZLER, L.; ROJO, C. A. (2014)	Verificar a percepção dos gestores de pequenas empresas sobre os sistemas de controle interno – C.I., em relação à colaboração com a gestão empresarial.	Concluiu-se que nas empresas estudadas a percepção dos empresários está mais focada no C.I. de custos e de vendas, pois foram as variáveis que tiveram maior expressividade.	Para a realização desse estudo utilizou-se a pesquisa exploratória, quanto aos objetivos. Referente aos procedimentos é classificada como levantamento. Quanto à abordagem do problema é quantitativa.
PEREIRA, A. N. (2004)	O objetivo da pesquisa em questão é evidenciar vínculo entre controle interno e gestão.	Com base nos elementos bibliográficos, aparentemente há uma contribuição informativa relevante do controle interno para a gestão empresarial.	Metodologicamente, o trabalho está suportado por fontes bibliográficas que contemplam aspectos conceituais e pesquisas disponíveis em literatura técnica-acadêmica no Brasil.

BRICIU. S.; DANESCU A.C.; DANESCU T.; PROZAN M. (2014) (Tradução nossa).	Obter um conhecimento comparativo sobre o estabelecimento dos modelos de controles internos, para identificar convergências e divergências entre os modelos, com o objetivo de abrir novos níveis para a melhoria das práticas aplicadas.	As valências do controle interno levam em direção à garantia da premissa de continuidade nas atividades das corporações, em direção a identificação de fatores de sucesso de acordo com as circunstâncias, para a comunicação oportuna de informação adequada ao processo decisório.	Foi efetuada uma pesquisa exploratória e descritiva, a fim de se obter um conhecimento comparativo sobre os modelos de controles internos estabelecidos.
--	---	--	--

Fonte: Dados de pesquisa, 2015.

É importante destacar após a leitura de trabalhos similares, segundo Monteiro (2015) que a implantação do controle interno é necessária não somente em empresas privadas conforme é pensado em primeira instância, mas também se deve atentar a aplicação dos controles nos procedimentos executados nos órgãos públicos, não somente no âmbito estrutural, mas que também atue como um elemento que propicie a responsabilidade dos servidores públicos com suas funções claramente definidas e limitadas.

De acordo com Pereira (2004), existe um vínculo entre o controle interno e o sistema de gestão, desde o estabelecimento do padrão até a execução da ação corretiva, após a comparação dos resultados alcançados. De acordo com Briciu; Danescu A.; Danescu T.; Prozan (2014), o estabelecimento dos controles internos garante a continuidade das atividades da organização e auxiliam na comunicação oportuna para a tomada de decisão.

Portanto, diante do embasamento apresentado, pode-se concluir que o controle interno é parte integrante do funcionamento de todo o processo da organização. Sendo necessário que estes controles atendam ao propósito da empresa para cumprir com a eficiência seus objetivos.

3 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo é apresentado o histórico da empresa, a identificação dos controles internos na área de controle de estoques, por meio do levantamento via entrevista. Após é apresentada a avaliação dos controles internos existentes e o estudo de adequação aos princípios de controles internos. Por fim, são apresentadas sugestões de melhoria e remodelagem de alguns procedimentos executados para os controles já existentes.

3.1 HISTÓRICO DA EMPRESA

A pesquisa foi realizada na empresa Alfa, localizada em Balneário Camboriú, Santa Catarina. Suas atividades iniciaram em julho de 1999, com o objetivo de atender os lojistas na diversidade de mercadorias e suprir o fornecimento dos produtos para suas filiais.

A partir do ano de 2000, a empresa começou a expandir no ramo, e verificou uma oportunidade de crescimento, onde além de comercializar produtos de fornecedores nacionais, explorou também o ramo da importação. Portanto, foi necessária uma nova estratégia onde a empresa iniciou a importação de produtos, trazendo mercadorias para revenda do Chile e China. A empresa lida diariamente com a movimentação de uma grande quantidade de produtos, contendo um total de 49.350 itens cadastrados no sistema.

Atualmente a empresa possui vendas no ramo do varejo, filiando lojas em todo o estado. Possui 11 filiais, sendo assim distribuídas pelo estado: Uma filial em Balneário Camboriú, Camboriú, Rio do Sul, Mafra, Canoinhas, Joaçaba, Caçador, e duas filiais nas cidades de Itajaí e Criciúma. O quadro de funcionários é composto por 10 colaboradores na área de estoque, controlando o centro de distribuição e 7 colaboradores na área administrativa.

A empresa comercializa produtos dos mais variados preços e segmentos, inclusive para clientes de fora do estado. Possui como principal objetivo ser

referência na revenda de mercadorias diversificadas, com preço e qualidade que façam a diferença ao consumidor.

3.2 IDENTIFICAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

Com o objetivo de identificar os controles internos existentes vinculados ao estoque, realizou-se uma entrevista com um dos proprietários da empresa, sendo este também o encarregado pela gerência. Por meio de entrevista foi possível identificar os cinco principais fluxos de execução dos procedimentos relacionados à área de estoque, sendo esses os norteadores da cadeia de compra e venda do atacado.

Os fluxos foram assim distribuídos e serão analisados com o objetivo de identificar os controles internos existentes: Controle de operação e local de armazenamento; Avaliação da necessidade de compra de mercadoria; Recebimento das mercadorias; Abastecimento dos produtos nas filiais; e Disponibilização dos produtos para venda.

Estoques

Devido às diversas variáveis de controle existentes no estoque do atacado, é importante entender o funcionamento dos sistemas de controle interno exercidos na área. A garantia do bom funcionamento dos controles internos traz como consequência maior alcance dos resultados, podendo ser mais assertivo na geração de lucro e na diminuição de custos.

Os estoques representam os bens e direitos da entidade, portanto, é necessário ter cautela no momento de aquisição de novos bens, pois a empresa se tornará mais eficiente e competitiva caso consiga executar seus procedimentos de controle e ao mesmo tempo tenha um alto giro de estoque, fazendo com que a conversão dos bens em valor monetário torne-se mais ágil e contínua.

O nível de estoque adequado é o suporte para o abastecimento de suas filiais, sendo assim todo o controle e acompanhamento nesta operação deve fornecer informações úteis aos usuários e ser livre de falhas. A área de estoque da matriz armazena as mercadorias solicitadas aos fornecedores para que os produtos possam ser distribuídos às demais filiais do Estado. Somente é permitido o acesso ao estoque aos colaboradores da empresa que lidam diariamente com o manuseio da mercadoria.

A empresa estudada lida diariamente com um grande volume de produtos e movimentações que impactam em toda a rede de filiais. Por esse motivo, foram levantados os instrumentos utilizados para controlar as movimentações e o modo de armazenagem das mercadorias utilizadas nas operações entre a matriz e as demais 11 filiais, conforme abaixo:

a) Controle de operação e local de armazenamento

As movimentações realizadas pela matriz e filiais são registradas por meio de um sistema contratado pela empresa, Simadri Sistemas, sendo que o funcionamento e os comandos foram adaptados de acordo com suas necessidades. Esta adaptação conforme a realidade da empresa é um ponto de prevenção a ser considerado como uma vantagem para a organização, pois auxilia na precaução de falhas no momento da anotação das atividades, buscando o registro seguro e tempestivo dos procedimentos, além de facilitar o acesso à informação. Todas as operações referentes à compra e envio de mercadorias às filiais são registradas neste sistema.

Referente ao local de armazenamento das mercadorias, devido ao atendimento de uma grande demanda de pedidos, a empresa possui dois espaços físicos para comportar o estoque dos produtos no mesmo local. Ambos possuem fácil acesso para a entrada de caminhões e movimentação das mercadorias. Estes espaços comportam as mercadorias compradas pelo atacado, onde as caixas com os devidos produtos são empilhadas e organizadas conforme o tipo de produto, a fim de facilitar a localização da mercadoria. Pelo menos um item de cada produto é exposto para facilitar a identificação dos mesmos, conforme é possível verificar nos ANEXOS A e B deste trabalho.

Além destes dois espaços a empresa possui no mesmo local outro ambiente, onde realiza vendas no atacado. Na loja, os produtos ficam disponíveis em

prateleiras altas, espaçadas, com grande ventilação e boa iluminação, para facilitar o acesso do cliente no manuseio das mercadorias.

A sustentabilidade competitiva de uma organização é influenciada pela gestão eficiente entre o equilíbrio do crescimento da receita relacionada ao aumento de vendas, do espaço no mercado, do investimento para tornar a empresa mais produtiva e da racionalização dos custos sem perder a qualidade. No que tange o objeto de pesquisa, também é esperado este crescimento sustentável. Portanto, para cumprir com o primeiro objetivo específico de pesquisa, foram identificados outros controles internos existentes na área de estudo que auxiliam a empresa na busca por este equilíbrio, conforme segue:

b) Avaliação da necessidade de compra de mercadoria

Para que a matriz consiga atender as demandas de todas as filiais e assim prosperar nas vendas, é importante que não ocorra falta de produtos em estoque, diante disto, é preciso ter cautela no processo de abastecimento das mercadorias. Este procedimento exige conhecimentos específicos do mercado em que a empresa está inserida e também uma visão crítica acerca dos dados emitidos via sistema. A decisão tomada no momento da compra exerce influência em toda a cadeia de vendas da organização.

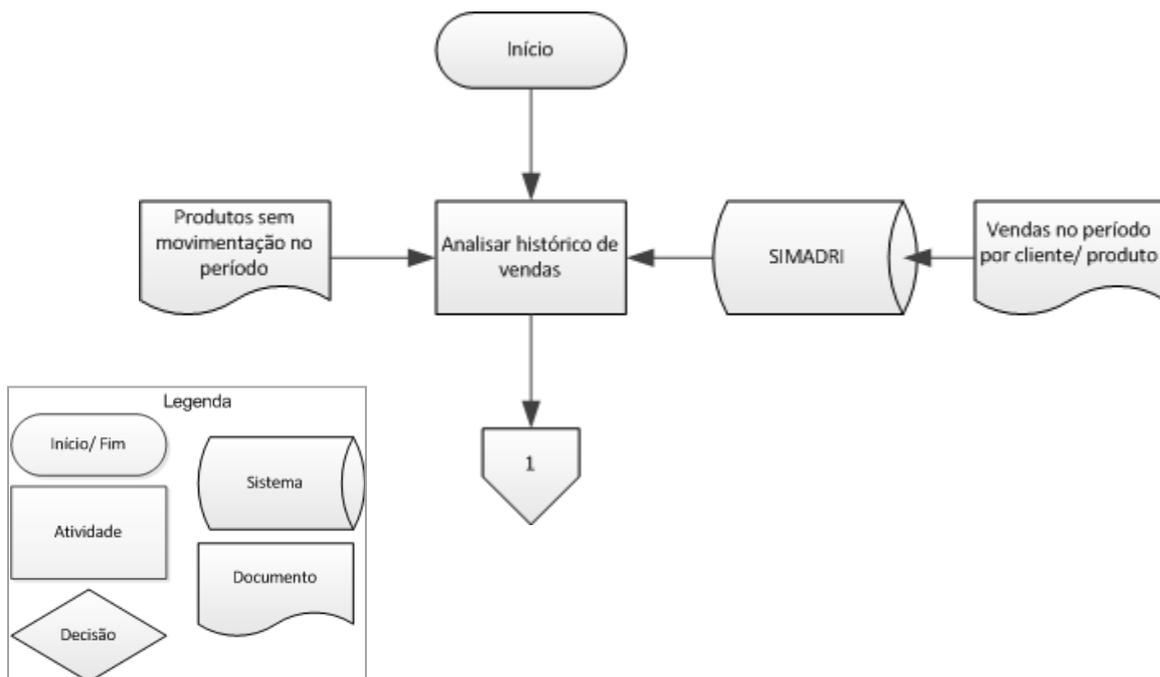
O abastecimento das mercadorias é de responsabilidade do supervisor de compras. É sua função emitir periodicamente o relatório via sistema contendo o histórico de venda dos produtos. Para embasar esta análise o supervisor utiliza dois relatórios: “Vendas no período por cliente/ produto” e “Produtos sem movimentação no período”.

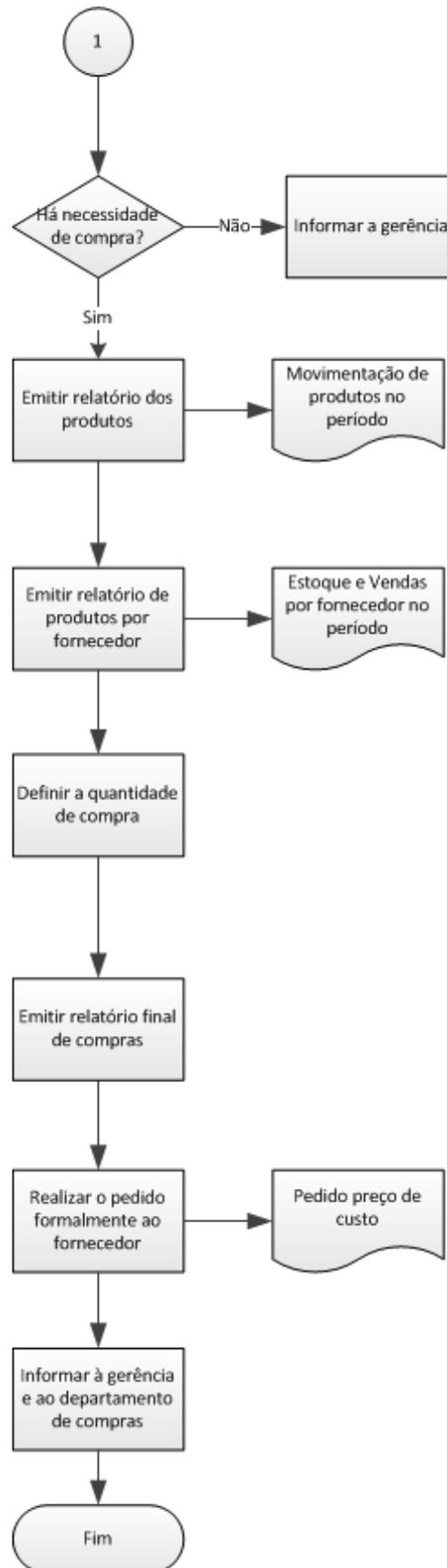
A partir da análise relacionada às vendas dos produtos no período, o supervisor de compras determina se há necessidade de compra, caso não seja necessário, o mesmo deve informar a gerência. Caso haja necessidade de efetuar a compra de novas mercadorias, o supervisor emite o relatório de “Movimentação dos produtos no período”. Em seguida, para facilitar a solicitação de compras, é emitido um relatório contendo os fornecedores dos determinados produtos a serem comprados, chamado: “Estoque e Vendas por fornecedor no período”. Posteriormente, o supervisor define quais produtos devem ser recomprados e suas respectivas quantidades, também via sistema.

A empresa não possui uma quantidade mínima de produtos a serem adquiridos, pois não possuem contrato fixo com nenhum fornecedor. Somente compram as mercadorias para abastecimento quando há necessidade, sendo essa decisão predominantemente tomada de acordo com a vivência do supervisor de compras. A quantidade de produtos comprados é um fator que merece atenção. Caso esse valor exceda a demanda, o produto ficará estocado possuindo baixo giro, caso seja subestimado o montante de venda, o produto terá chances de acabar rapidamente, e por consequência, não atender a demanda de suas filiais, perdendo assim espaço para o concorrente.

Após a definição da quantidade a ser comprada é emitido pelo supervisor um relatório final de compras contendo a listagem com os fornecedores, os respectivos produtos e quantidades. O próprio departamento de compras é quem executa a aquisição das mercadorias e realiza o pedido ao fornecedor, emitindo o relatório de “Pedido preço de custo”. Em seguida o pedido total é informado à gerência e o prazo de pagamento comunicado ao departamento de compras. Para melhor entendimento do processo de avaliação da necessidade de compra das mercadorias, elaborou-se o seguinte fluxo, conforme mostra a Figura 01:

Figura 01. Avaliação da necessidade de compra





Fonte: Dados da pesquisa, 2015.

O controle relacionado aos níveis de estoque é realizado de acordo com a experiência do responsável por compras. Periodicamente é verificada a quantidade vendida e os níveis de estoque dos produtos via sistema, sempre com o objetivo de que o produto não permaneça por muito tempo em estoque e esteja em constante giro nas lojas, proporcionando maior rentabilidade. A média de estoque é analisada com base nas entradas e saídas mensais dos produtos, informação disponibilizada via sistema. O único controle de giros que a empresa possui é por meio do relatório de “Giro médio do produto no período” extraído via sistema, porém esta informação é pouco utilizada pelos gestores.

c) Recebimento das mercadorias

Após a solicitação do pedido, a mercadoria é transportada pelo fornecedor até o centro de distribuição da matriz. O prazo de entrega das mercadorias varia de acordo com o fornecedor, normalmente fornecedores nacionais levam em média 15 dias para entrega, já os internacionais, do Chile e China, podem levar até 2 meses para a chegada no centro de distribuição.

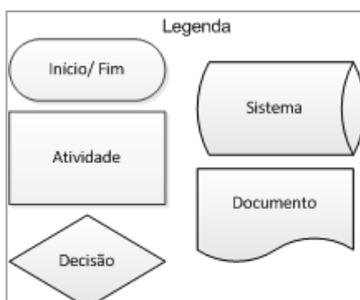
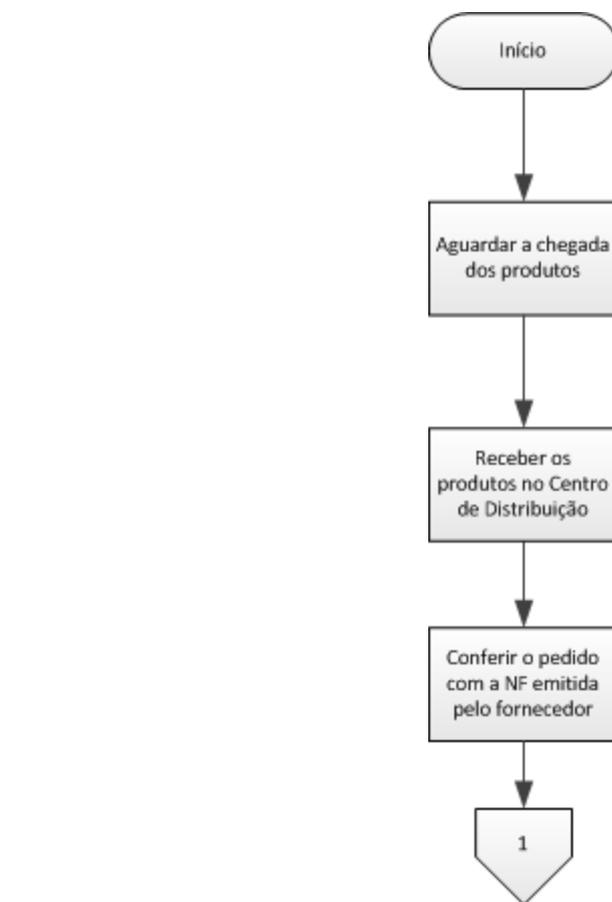
Em seguida, após a chegada dos produtos no centro de distribuição, os colaboradores responsáveis pelo recebimento das mercadorias certificam a conformidade da nota fiscal emitida pelo fornecedor, com o pedido expedido pela matriz anteriormente. Caso o pedido não esteja de acordo com o solicitado, o colaborador é responsável por informar ao departamento de compras, para que os procedimentos com o fornecedor sejam realizados.

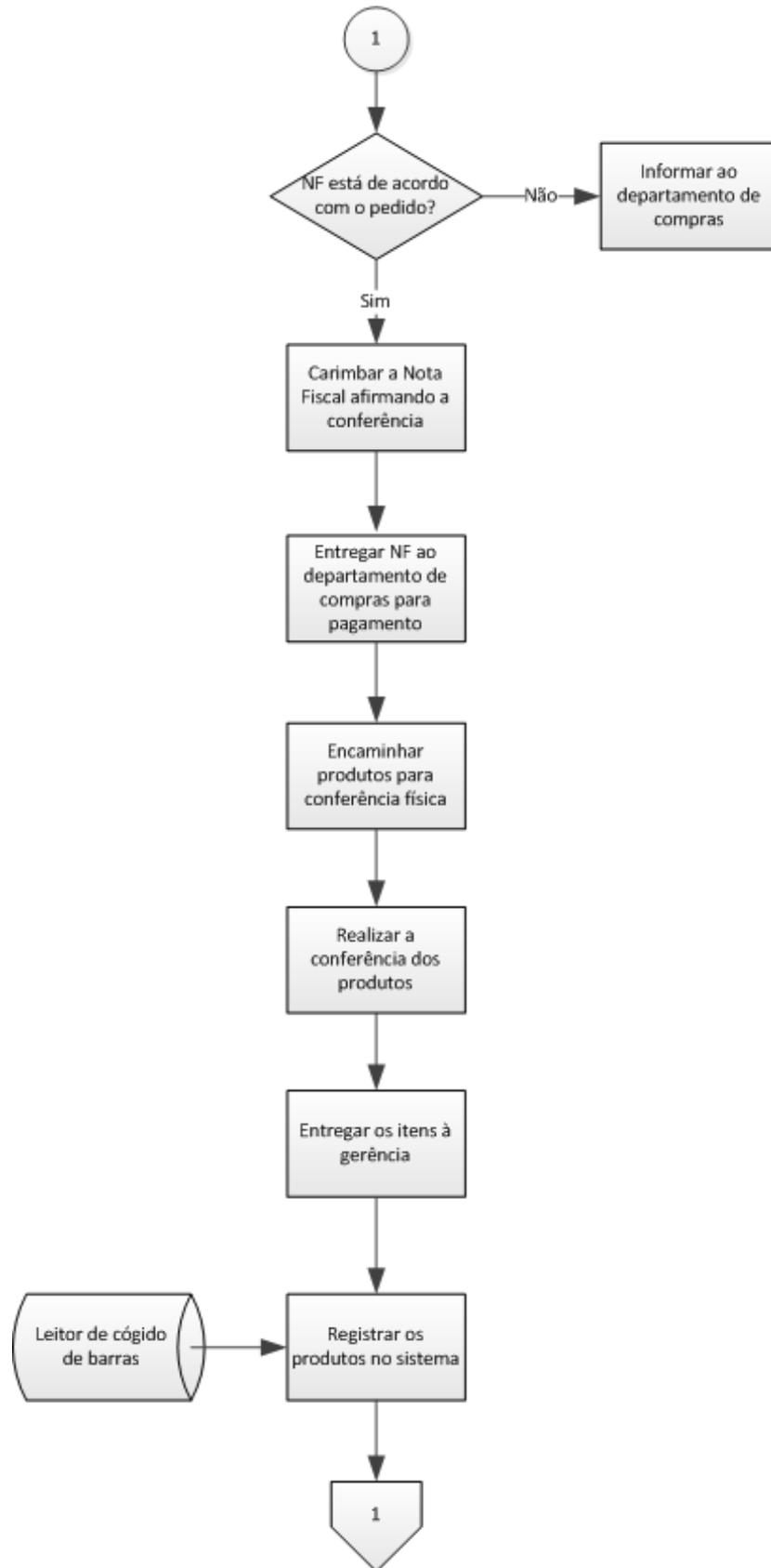
Caso o pedido esteja de acordo com o solicitado, os produtos são encaminhados para a conferência física, onde é retirado um tipo de cada produto adquirido para conferência. Esta etapa possui como objetivo certificar que os produtos comprados pela matriz estejam de acordo com o solicitado e com a devida qualidade garantida pelo fornecedor. Logo após, cada item utilizado na conferência pelos colaboradores é entregue ao responsável pelo registro dos produtos no sistema, sendo que atualmente a gerência é responsável por este registro.

O gerente realiza a entrada dos produtos no sistema por meio do leitor de código de barras. Nessa etapa, caso o gerente considere necessário, pode ocorrer alteração do preço do produto devido ao aumento do custo, somente o gerente

possui autonomia para realizar essa operação. Em seguida a esse processo, o gerente entrega os produtos utilizados no registro para o centro de distribuição. Após a devolução, os funcionários podem iniciar a movimentação das mercadorias no galpão e alocá-los em conjunto com os demais produtos do mesmo tipo na separação do estoque. O processo de recebimento das mercadorias no estoque da matriz pode ser observado pelo fluxo apresentado na Figura 02.

Figura 02. Processo de recebimento das mercadorias na matriz







Fonte: Dados da pesquisa, 2015.

O processo de recebimento de mercadoria possui uma contribuição importante na cadeia de vendas da empresa estudada. O controle exercido na chegada das mercadorias, a verificação dos produtos em conformidade com o que foi anteriormente solicitado ao fornecedor e a conferência física dos produtos são etapas importantes que não podem admitir falhas durante a execução. As informações recebidas e repassadas durante o processo devem ser registradas de forma segura e não passível a erro. Outra etapa importante durante o processo é o devido pagamento das mercadorias. Essa operação é realizada com cautela e somente após a chegada do produto na matriz. Assim que o pedido é conferido com a nota fiscal entregue pelo fornecedor, o responsável por este controle deve carimbar a nota fiscal afirmando que está em conformidade, sendo que somente o funcionário com a devida capacitação de conferência pode ser responsável por esta etapa. Após este carimbo, o pagamento é autorizado e encaminhado ao departamento de compras.

d) Abastecimento dos produtos nas filiais

Além do processo de recebimento das mercadorias e de liberação dos produtos para movimentação, outro ciclo importante é a distribuição das mercadorias para todas as filiais do Estado. Com o grande número de filiais, a empresa precisa se planejar e entender o comportamento da demanda específica de cada filial.

Caso existam produtos recém chegados no centro de distribuição, a separação destes produtos para as filiais só poderá ocorrer depois que a mercadoria já estiver sido registrada no sistema e liberada para movimentação, conforme o controle descrito na etapa anterior.

Para dar início a separação dos produtos que serão enviados às filiais, os funcionários incumbidos dessa responsabilidade iniciam a consulta da quantidade existente dos produtos em estoque e também da quantidade de produtos disponíveis à venda nas lojas em cada filial por meio de um coletor de dados de estoques. Este equipamento é conhecido como um computador móvel que auxilia na coleta de dados onde todas as informações contidas neste coletor são as mesmas utilizadas pelo sistema na área administrativa. Este equipamento funciona via internet sem fio e disponibiliza as informações em tempo real, atendendo com grande efetividade a necessidade do atacado. É possível verificar o equipamento no “ANEXO C” deste trabalho.

Por meio deste coletor móvel, o funcionário consegue emitir relatórios a respeito do giro do produto no estoque de determinada filial, selecionar o produto para a separação caso a filial tenha a necessidade de reposição, realizar inventário e também emitir a expedição do pedido contendo todos os itens que deverão ser enviados para a filial de acordo com a necessidade da mesma. O funcionário consegue consultar por meio do código de barras, o código específico do produto, o custo unitário, a data da última entrada do produto no estoque da filial, a quantidade existente no depósito, quantidade disponível na loja e quantidade da última entrega do produto na determinada filial. Mediante destes dados, o coletor fornece informações a respeito do índice de giro do estoque, a quantidade de dias que o produto permanece no estoque, o preço de venda ao consumidor final, e assim pode selecionar a quantidade do produto que será enviada para a filial.

Portanto, para emitir o pedido com a relação dos itens que deverão ser enviados para a filial, o funcionário deverá selecionar cada produto desejado com o

coletor móvel, para verificar se há necessidade de envio daquele determinado produto, possuindo como parâmetro a quantidade existente no estoque da filial e a última quantidade enviada deste produto. Ao finalizar esta verificação dos produtos necessários, é expedido pelo próprio equipamento o pedido a ser enviado para a filial. Não existe um funcionário específico responsável pela expedição do pedido para cada filial, a determinação dos itens que serão enviados, é de responsabilidade do funcionário que estiver disponível para realizar a emissão do pedido no momento.

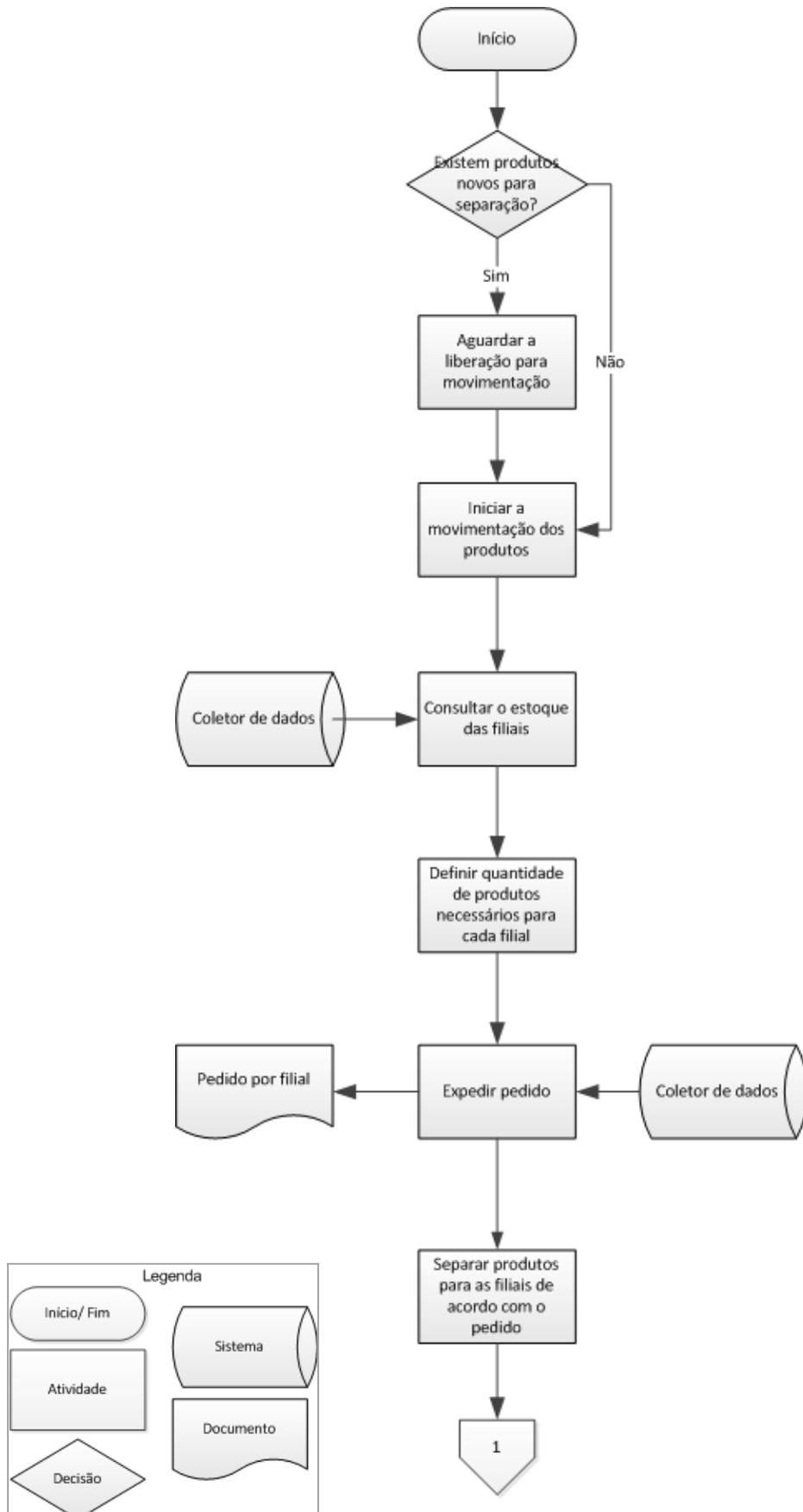
A etapa após a emissão dos pedidos com os itens selecionados é a separação física dos produtos que serão enviados para cada uma das filiais. Após este procedimento a gerência é informada que os produtos estão prontos para serem enviados, assim, o gerente responsável emite um relatório que deve ser enviado juntamente com a mercadoria para a filial. Este relatório é chamado de “*pack-list*”.

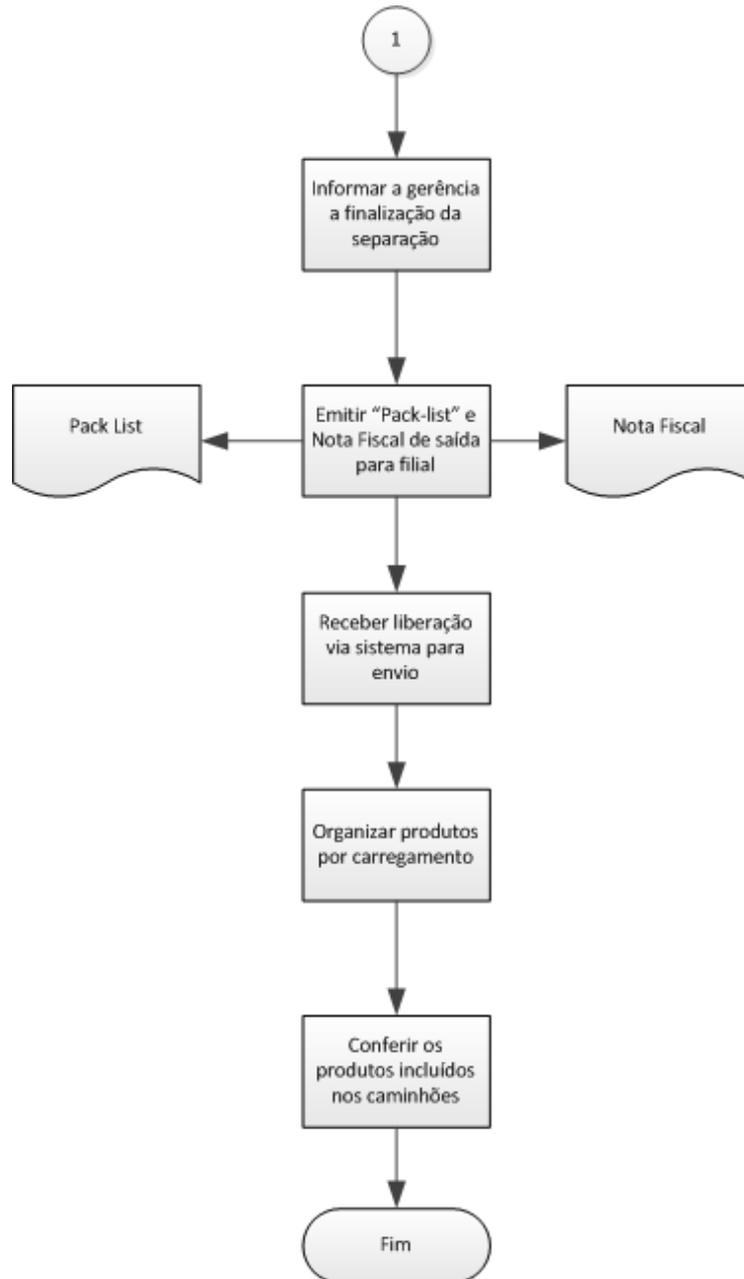
Neste relatório contém o nome do funcionário que realizou a emissão do pedido, pois caso ocorra algo não planejado, o funcionário pode ser contatado. Também contém o código de barras do produto para facilitar a conferência na chegada dos itens na filial, a descrição dos produtos, a quantidade enviada e ainda, o preço de venda que deve obrigatoriamente ser seguido pela filial.

É nesta etapa que também é emitida a nota fiscal de saída das mercadorias pelo departamento contábil da matriz, somente após a emissão do *pack-list* e da nota fiscal, as mercadorias separadas para cada filial são movimentadas para os caminhões. Em seguida, os colaboradores responsáveis pelo carregamento seguem fielmente o controle do pedido e adicionam as mercadorias nos caminhões.

Por meio da Figura 03 é possível verificar o funcionamento do processo de abastecimento:

Figura 03. Abastecimento dos produtos para as filiais





Fonte: Dados da pesquisa, 2015.

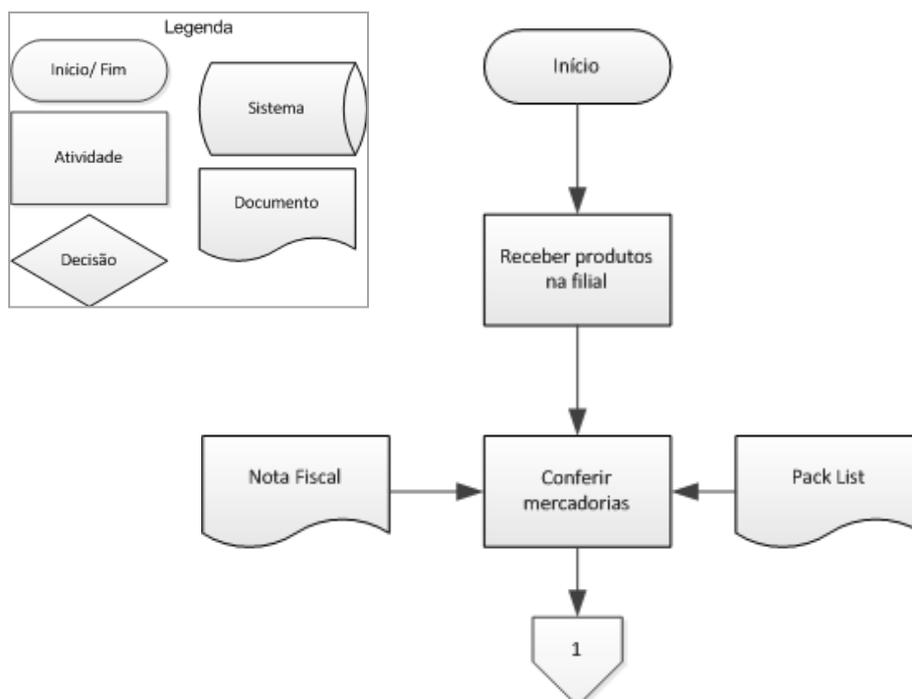
O transporte das mercadorias ocorre por caminhões de propriedade da empresa, sendo que a liberação para envio dos produtos só ocorre após uma conferência detalhada dos itens pelo supervisor do estoque, verificando a conformidade do *pack-list* com os itens incluídos para transporte. Este processo de conferência é realizado com o objetivo de evitar falhas na expedição de mercadorias e conseqüentemente diminuir a probabilidade de possíveis custos extras com novos carregamentos e transportes de mercadorias, que por falha de controle interno não foram enviadas conforme a lista de pedidos.

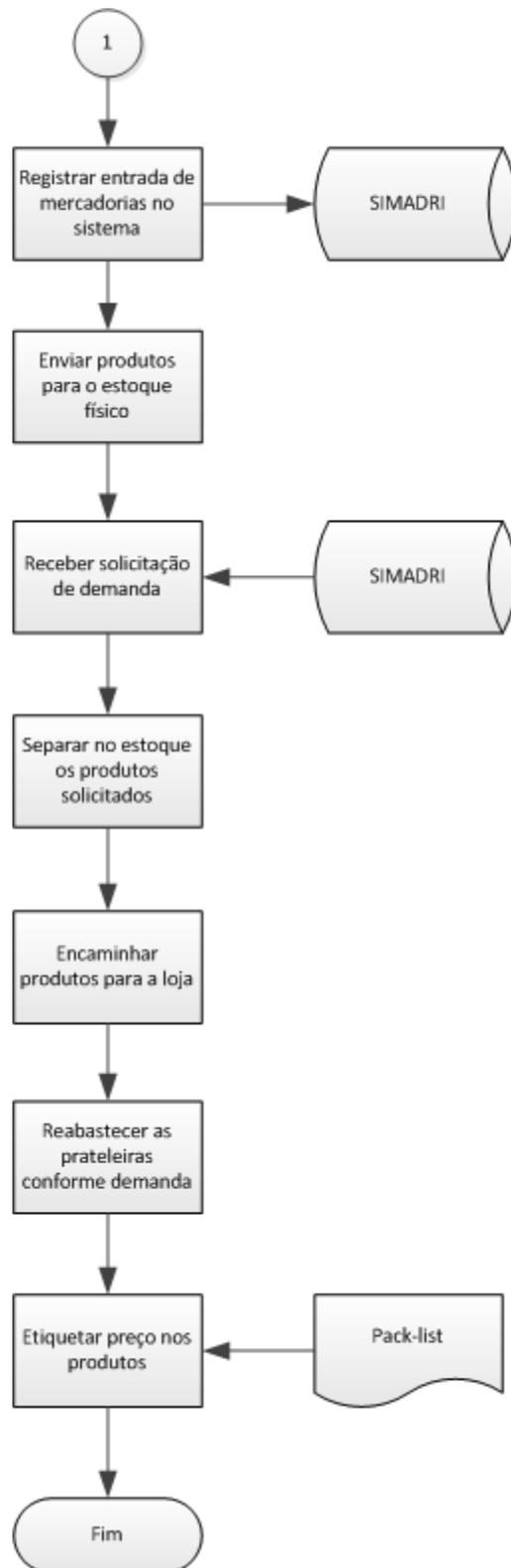
e) Disponibilização dos produtos para venda

Esta é a última etapa necessária para que os produtos possam estar disponíveis à venda ao consumidor final. Assim que a carga é recebida pela filial, ocorre o controle de conferência dos produtos, conferindo com o *pack-list* e a nota fiscal enviada pela matriz. Em seguida é realizada a entrada da mercadoria no estoque da filial via sistema, após este procedimento os produtos são movimentados para o estoque físico da própria filial.

A transferência dos produtos do estoque para as prateleiras das lojas, só é feita quando surgir a solicitação da demanda pela loja. Esta solicitação é ativada via sistema pelo funcionário responsável pela reposição das prateleiras. No surgimento desta necessidade, os funcionários da parte de operação no estoque separam os produtos solicitados e encaminham para a loja. Em seguida, o funcionário responsável pela reposição reabastece as prateleiras e acrescenta os preços conforme *pack-list* atualizado. Todas as filiais devem seguir a precificação exposta no relatório, para que não haja divergência de preços. O processo de disponibilização dos produtos ao consumidor final, conforme relatado acima, está ilustrado por meio do fluxograma conforme Figura 04:

Figura 04. Disponibilização da mercadoria ao consumidor final





Fonte: Dados da pesquisa, 2015.

O processo de abastecimento das mercadorias para as filias dura em média de 20 dias a contar da chegada da mercadoria no centro de distribuição da matriz. Instrumentos de controle são perceptíveis durante toda a cadeia de compra e

abastecimento, porém foram identificadas oportunidades de melhoria nos controles atuais e sugestões de novos controles, os quais serão abordados nas próximas seções deste trabalho.

3.3 AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

Após realizado o levantamento dos controles internos existentes na área de estoque da empresa, estes controles foram avaliados com o objetivo de verificar se estes controles estão sendo utilizados de maneira adequada pela empresa e se são executados de acordo com os princípios de controles internos. Esta análise cumprirá com o segundo objetivo específico da pesquisa, verificando a aderência dos controles internos aos princípios, atribuindo assim credibilidade em suas informações.

3.3.1 Controle de operação e local de armazenamento

Com o objetivo de proteger seu patrimônio em prol da exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, a empresa necessita de um sistema de controle interno que auxilie na tomada de decisão e que as transações ocorridas sejam registradas pelo seu valor original em conformidade com a competência do procedimento. Para averiguar a maneira que a empresa estudada efetua o registro das informações foi realizado um levantamento do sistema de controle utilizado. Verificou-se que a empresa utiliza um sistema adaptado para suas atuais necessidades, chamado SIMADRI sistemas, conforme mencionado.

As informações fornecidas por este sistema são utilizadas como base para a tomada de decisão, visando convergir para o objetivo comum da empresa. É possível avaliar, portanto, que este procedimento cumpre com o princípio de amarrações do sistema, pois conforme mencionado por Almeida (1996) o sistema de controle interno deve ser concebido de modo que sejam registradas transações autorizadas, de acordo com seu valor original e período de competência. Portanto, o

sistema utilizado pela empresa auxilia na prevenção de falhas de registro e facilita o acesso à informação.

Ainda relacionado à avaliação dos controles internos existentes no processo de controle das operações e local de armazenamento, verificou-se que a empresa cumpre com o princípio de acesso aos ativos, o qual definido por Almeida (1996) é a limitação pela empresa ao acesso dos funcionários a seus ativos e estabelecer controles físicos sobre os mesmos. Para ter acesso ao sistema com o registro dos ativos da organização incluindo informações confidenciais referentes ao preço de custo dos produtos e seus respectivos preços de venda é preciso possuir um registro de usuário e senha que é fornecido somente aos funcionários que possuem participação no processo. Cada acesso e movimentação feita via sistema é registrada com o nome do executor da ação, facilitando o conhecimento nas modificações dos registros, caso seja necessário.

Avaliou-se como satisfatória a limitação exercida pela empresa referente ao estabelecimento do controle físico sobre os ativos de acordo com o levantamento dos controles existentes. Para ter acesso aos ativos físicos da matriz no centro de distribuição, onde estão localizadas todas as mercadorias, é preciso possuir autorização, sendo o acesso controlado pelo supervisor de estoque. Toda a movimentação ocorrida nas mercadorias somente é autorizada a fim de realizar a separação seguindo a emissão do pedido previamente estipulada pelo colaborador responsável pela operação.

3.3.2 Avaliação da necessidade de compra de mercadoria

É estratégico investigar, devido às diversas variáveis de controle do estoque, a maneira de funcionamento dos sistemas de controle interno na área, principalmente no processo de compra de mercadorias de fornecedores. Este processo deve ser estruturado com os devidos registros e embasado nas informações trazidas por meio destes controles. A avaliação do controle interno existente nesta operação surge com o objetivo de não obter falhas no momento de compra de mercadorias que serão utilizadas para abastecimento de todas as filiais da matriz.

Conforme mencionado no levantamento do processo de avaliação da necessidade de compra, o início deste processo é fundamentado em quatro tipos de relatórios referente ao desempenho de vendas dos produtos, são eles: “Produtos sem movimentação no período”; “Vendas no período por cliente/ produto”; “Movimentação de produtos no período e Estoque” e “Vendas por fornecedor no período”.

A avaliação da efetividade da etapa inicial deste processo será embasada pela definição de controle interno que, segundo Migliavacca (2002), “o controle interno [...] contribui para: Salvaguarda dos seus ativos; desenvolvimento de seus negócios, e para o resultado de suas operações, adicionando valor a entidade”. Portanto, no início do procedimento para a avaliação de compras no período, a empresa cumpre com a exigência de desenvolvimento dos negócios, na qual se utiliza de relatórios iniciais para prover maior agilidade e segurança na tomada de decisão. Os controles internos da organização devem fornecer à administração, informações em tempo hábil para que a empresa aproveite as oportunidades, cumprindo, portanto com o item de adicionar valor a entidade. Por meio deste embasamento é possível afirmar que a empresa utiliza-se de dados confiáveis via sistema para iniciar o processo de avaliação da necessidade de compra e reabastecimento dos produtos, porém, a frequência de análise e as conclusões geradas devem ser aprimoradas.

Em uma visão sistêmica da empresa, é clara a percepção que muitas vezes, mesmo com políticas e sistemas adequados, podem ocorrer falhas na execução, devido a falha do processo ou pelo capital humano. É com o objetivo de evitar falhas neste processo, que a autonomia do supervisor por compras deve ser reavaliada, remeter a responsabilidade pela definição da quantidade a ser comprada a um único funcionário é considerado arriscado e propenso a falhas. Sugestões referente a avaliação deste controle será abordada adiante no capítulo de sugestões de melhorias nos controles existentes.

A etapa de previsão de chegada de produtos é importante para o planejamento de recebimento das mercadorias na matriz e também para aviso prévio às filiais que o produto está a caminho de entrega. O prazo de recebimento varia de acordo com cada fornecedor, por este motivo além de ser necessário emitir o relatório de previsão de chegada dos produtos é importante a constante

atualização desta previsão, principalmente quando se tratar de fornecedores internacionais, pois a previsão logo após a realização do pedido pode não ser assertiva. O controle referente a este procedimento ainda é falho, pois não há um responsável específico para a constante atualização via sistema referente à previsão de chegada, contrariando ao princípio de responsabilidade onde as atribuições dos funcionários devem ser claramente definidas e delimitadas, para que a execução da atividade atribuída possa ser cobrada.

3.3.3 Recebimento das mercadorias

A relevância no controle dos estoques varia de acordo com cada entidade e suas atuais necessidades, baseada na materialidade envolvida, quantidade de colaboradores comprometidos no processo e número de itens em estoque. A empresa estudada movimenta uma grande quantidade de mercadorias por dia, por este motivo, o controle acerca do recebimento deve ser cauteloso e tornar-se fonte segura de informação. O processo de recebimento das mercadorias é bem estruturado e atende as atuais necessidades da organização. Ao longo dos anos de funcionamento, a empresa vem aprimorando o processo de controle da chegada das mercadorias no centro de distribuição.

Com a chegada da mercadoria, o controle para conferência do pedido com os itens entregues pelo fornecedor não deve possuir erros. Qualquer equívoco no momento da conferência pode acarretar em prejuízo para a empresa. O procedimento executado com objetivo de conferir os itens do pedido com a nota fiscal emitida pelo fornecedor é visto como um processo sólido e pouco vulnerável a falhas operacionais humanas. De acordo com o relato da gerência o que pode ocorrer neste processo é a entrega incompleta do pedido em um primeiro momento, devido ao fornecedor já possuir a pronta entrega alguns itens do pedido inicial, sendo que os itens faltantes são entregues na matriz logo em seguida.

Para que os procedimentos de organização sejam adotados pela empresa, Migliavacca (2002) afirma que é necessário que se tenha um sistema satisfatório de controle interno, um destes itens é obter um planejamento organizacional que permita uma apropriada segregação de funções e responsabilidades. Conforme o

levantamento dos controles internos é possível perceber que a gerência da organização realiza diferentes funções ao longo dos processos mapeados. A gerência além de obter responsabilidade sob o bom funcionamento da organização como um todo, também realiza visitas periódicas nas filiais próximas a matriz da empresa localizada em Balneário Camboriú.

O ponto mais crítico analisado sobre a segregação de funções e responsabilidades relacionada à gerência da organização é referente ao processo de recebimento das mercadorias na matriz. O processo perde agilidade, pois após ser realizada a conferência física dos produtos, estes só podem ser liberados para movimentação após a gerência registrar os produtos recém chegados no sistema e realizar a alteração de preços caso julgue necessário. Portanto devido às atribuições da gerência de exercer autonomia tanto no funcionamento geral da organização quanto no setor interno responsável pelo registro das mercadorias, liberação de pedidos e alterações de preços, faz com que a empresa tenha falha no cumprimento do princípio de responsabilidade, pois as funções do gerente não estão totalmente definidas e limitadas podendo trazer consequências para o registro destes controles. Outro fator importante é a possibilidade de não ser dada a continuidade no processo até que a gerência realize a liberação das mercadorias.

3.3.4 Abastecimento dos produtos nas filiais

O controle na etapa de separação dos produtos para as filiais inicia por meio do coletor de dados, onde o funcionário ao analisar a quantidade de determinado produto, analisa por meio do equipamento móvel se há necessidade de envio de novos produtos para cada filial. O equipamento traz as informações referente ao produto de forma simples e visual, facilitando a decisão do funcionário no que tange a escolha do produto a ser enviado e a quantidade selecionada. É perceptível que não são todos os funcionários que entendem as informações emitidas na tela do aparelho e acabam enviando mercadorias sem necessidade, portanto a visão crítica a respeito dos dados fornecidos via sistema móvel ainda é falha quando analisada no geral.

O investimento da empresa na aquisição destes coletores de dados atinge o princípio de custo do controle x benefícios adquiridos, pois o gasto na aquisição destes bens gera grande benefício à empresa, facilitando o acesso à informação. Por ser um equipamento móvel, é de fácil manuseio podendo ser transportado e utilizado dentro de todo o galpão de estoque do atacado. A conexão via internet sem fio diretamente ao sistema, evita que o funcionário tenha acesso a informações ultrapassadas, podendo tomar a decisão da quantidade a ser enviada a filial sempre com base em informações tempestivas e seguras.

Ainda em relação a esta etapa de abastecimento, é o mesmo funcionário quem seleciona os itens que deverão ser reabastecidos nas filiais e aprova os pedidos realizados. Este excesso de autonomia e a não validação anterior das quantidades que serão enviadas as filiais, pode ser considerado como passível a falhas, pois caso o funcionário não tenha experiência neste procedimento e não saiba analisar os dados fornecidos pelo coletor, poderá enviar quantidades maiores do que o necessário, fazendo com que a filial tenha baixo giro de estoque ou até mesmo não incluir itens com grande demanda nos pedidos.

3.3.5 Disponibilização dos produtos para venda

A execução adequada do processo de disponibilização dos produtos é a consequência da execução eficiente das etapas anteriores. Para que o objetivo de reposição das prateleiras seja atingido, é necessário que a avaliação da necessidade de compra seja realizada adequadamente, contemplando a necessidade de reposição dos produtos conforme a demanda de cada filial. A conferência no recebimento das mercadorias deve ser eficiente e a liberação dos produtos para a movimentação deve ser ágil para não atrasar o procedimento de separação das mercadorias conforme o pedido de reposição emitido para cada filial.

Este procedimento de abastecimento é considerado adequado de acordo com a realidade da empresa, pois ao atingir eficiência na execução e no controle dos procedimentos em conformidade com as políticas da empresa, o valor ao sistema de controle é percebido tanto para o funcionário que trabalha ativamente na cadeia de

vendas da empresa quanto para o consumidor final, gerador de demanda sendo um ponto ativo para o início do novo ciclo de vendas.

3.4 SUGESTÃO DE MELHORIA DOS CONTROLES EXISTENTES

O sistema de controle interno nas diversas atividades da empresa deve ser executado visando a promover o registro tempestivo dos dados e a garantir que os procedimentos padrões sejam realizados. Com o intuito de atingir este objetivo, neste tópico foram sugeridas adaptações nos controles internos já existentes e quando aplicáveis sugestões de novos controles.

3.4.1 Controle de operação e local de armazenamento

As informações fornecidas pelo sistema de controle das operações de compra e venda de mercadorias utilizadas pela organização, conforme mencionado na seção avaliação dos controles, cumpre com o objetivo de que as operações sejam registradas de acordo com seu valor original e período de competência. Porém, é viável a sugestão de aprimorar a análise dos controles internos por meio dos relatórios gerados via sistema SIMADRI, a fim de subsidiar a tomada de decisão. Sugestões em relação à análise dos relatórios são abordadas no tópico 3.4.2 no estudo do processo de Avaliação da necessidade de compra.

3.4.2 Avaliação da necessidade de compra de mercadoria

A análise para a avaliação da necessidade de compra, conforme mencionada anteriormente, é embasada em relatórios fundamentados emitidos via sistema, que auxiliam na definição da quantidade a ser comprada pela matriz. Atualmente o supervisor por compras utiliza-se de 4 relatórios durante todo o processo de avaliação da necessidade de compras, sendo: “Produtos sem movimentação no

período”; “Vendas no período por cliente/ produto”, “Movimentação de produtos no período” e “Estoque e Vendas por fornecedor no período”, todos estes relatórios podem ser limitados de acordo com o período desejado. Dentre estes relatórios, destacam-se dois que possuem maior oportunidade de sugestões de melhoria nas análises das informações geradas por meio dos controles existentes.

O relatório de “Movimentação de produtos no período” traz a descrição dos produtos, quantidade inicial do produto no período analisado, quantidade de movimentação no período e saldo do produto no último dia, podendo selecionar de acordo com o fornecedor desejado. A análise deste relatório é importante, pois o supervisor por compras no momento em que for definir a quantidade a ser comprada, conseguirá analisar a quantidade movimentada do produto e compará-la com a quantidade final existente, embasando melhor sua decisão na definição da nova quantidade a ser adquirida.

No relatório “Estoque e Vendas por fornecedor no período” é possível selecionar o fornecedor desejado e analisar todos os produtos existentes do fornecedor em estoque. O relatório traz o controle da quantidade de compra do produto, de venda, a quantidade existente em estoque e ainda o preço de custo e preço de venda de cada produto. Com este relatório é possível analisar mais detalhadamente a margem de cada produto comparando o preço de custo com o preço comprado pelo consumidor final, verificando se os produtos com maior margem estão com grande volume em estoque. Esta informação é útil pois caso estes produtos possuam baixo giro, a empresa arcará com um maior custo de estocagem e estará perdendo a oportunidade de transformar seu bem rentável em liquidez imediata.

Além da sugestão de aprimoramento das análises, outra sugestão de melhoria no controle da quantidade a ser comprada, é incluir nas análises o relatório de “Giro médio do produto no período”. Foi verificado no levantamento que este relatório é pouco utilizado pela empresa devido ao supervisor por comprar não possuir conhecimento específico de análise das informações. É possível analisar por meio do relatório de “Giro médio do produto no período” o desempenho de venda dos produtos movimentados no período selecionado. O relatório traz ainda o controle de índice de giro, calculado com base no custo das mercadorias vendidas e o estoque médio. Essa informação é relevante, pois é possível analisar se o produto

possui uma demanda constante. Caso seja analisado que o giro do produto esteja alto, pode-se adquirir maior quantidade ou caso o giro do produto esteja baixo, pode-se analisar a recompra e sua respectiva quantidade em prol de uma redução. O relatório ainda fornece a quantidade de dias que o produto permanece em estoque. Esta informação é útil pois pode auxiliar o gerente a implementar estratégias de *mark-down* nos produtos com um elevado número de dias em estoque.

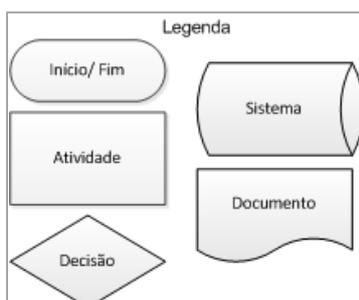
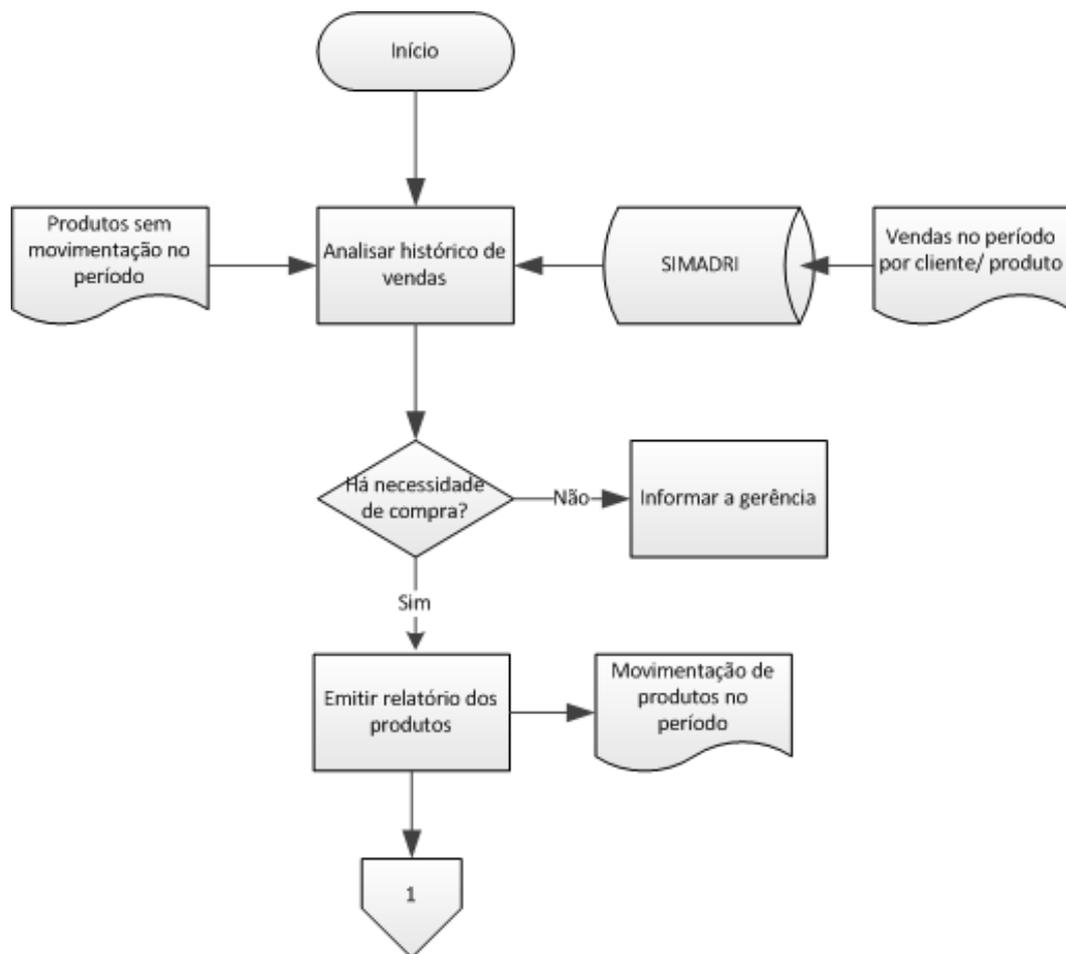
Além da inclusão do relatório de giro médio dos produtos para auxiliar na decisão da quantidade a ser comprada, outro fator importante que merece ser destacado é a responsabilidade concentrada no supervisor de compras na definição dos produtos e quantidades a serem compradas. Para que a empresa gere mais lucro e diminua seus custos, aumentando o giro de estoque e tornando mais eficiente os procedimentos de controle, é importante ser assertivo na decisão de quais itens serão comprados e suas respectivas quantidades. Caso o responsável por compras superestime a demanda ou subestime a venda, os produtos localizados no estoque da matriz podem possuir baixo giro e conseqüentemente ocasionar prejuízo, pois na primeira o dinheiro investido não é revertido em vendas ficando com o produto parado no estoque, e na segunda, o cliente pode ficar insatisfeito com a indisponibilidade do produto desejado e migrar para a concorrência.

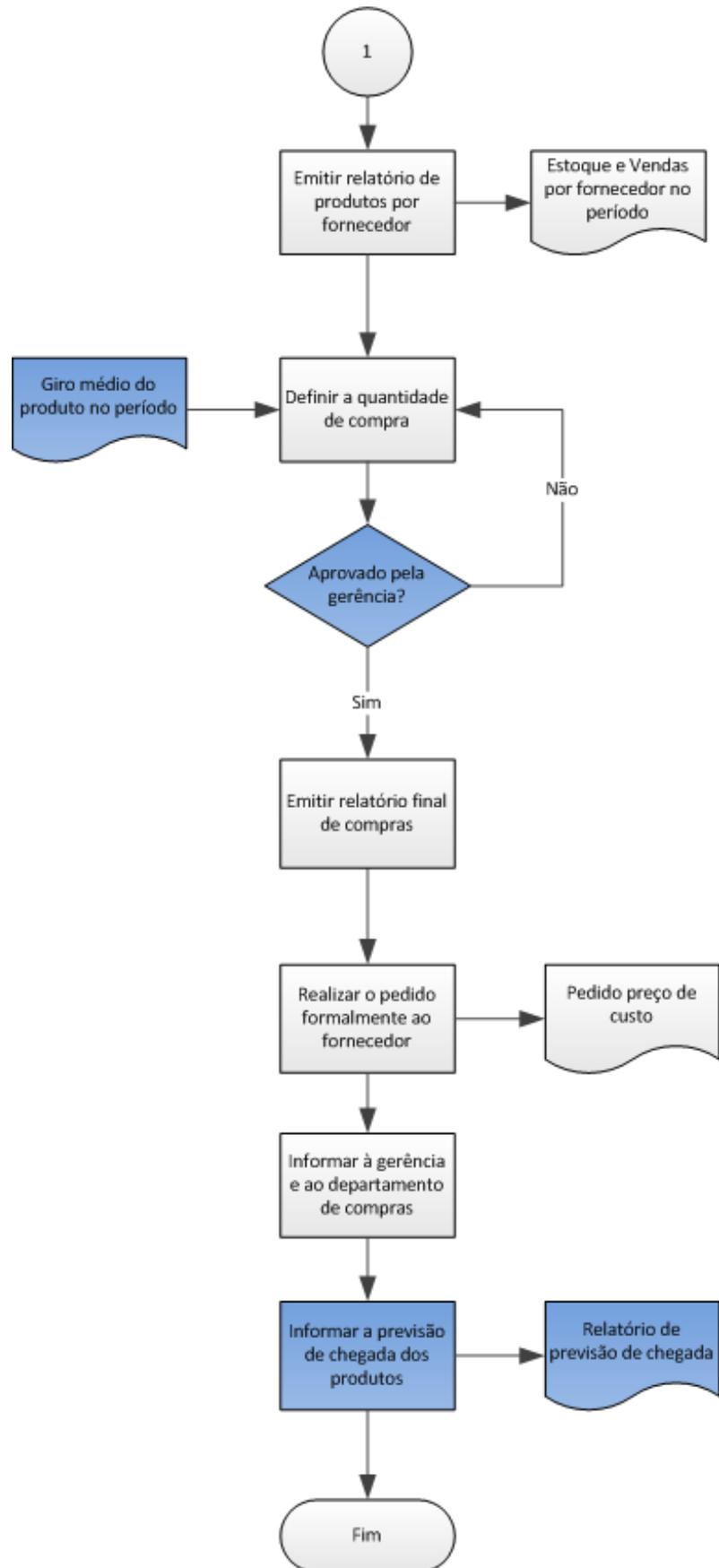
A sugestão de melhoria no controle já existente é obter uma aprovação final da gerência ou de um setor interno com o melhor conhecimento técnico, na definição da quantidade a ser comprada. O objetivo com esta segunda aprovação não é tornar o processo mais lento e burocrático, mas auxiliar na prevenção do aumento do custo de estocagem e no baixo giro dos produtos, pois nesta aprovação final devem ser utilizadas experiências administrativas, gerenciais e o próprio capital humano em busca de conduzir o controle interno em uma única direção.

Uma nova sugestão para melhorar o controle da chegada dos produtos no centro de distribuição, seria informar a previsão de chegada dos produtos, definidos a cada fornecedor, assim que o pedido é finalizado. O planejamento prévio contendo esta informação irá auxiliar o supervisor do estoque no planejamento a respeito do recebimento da carga prevista e também beneficiará a gerência, fornecendo um maior direcionamento a respeito dos itens que deverão ser entregues pelo fornecedor, auxiliando no controle do prazo de recebimento das mercadorias.

A sugestão de remodelagem do processo, incluindo o novo relatório para auxiliar nas análises, a segunda aprovação das quantidades a serem compradas e a previsão de chegada dos produtos, pode ser observada no fluxo apresentado na Figura 05, conforme os processos destacados em azul:

Figura 05. Sugestão de melhoria na avaliação da necessidade de compra





Ainda referente a esta etapa de avaliação da necessidade de compra, é importante lembrar que na avaliação da adequação aos princípios de controles internos o processo de previsão de chegada de produtos ainda é falho, pois atualmente não existe um funcionário específico para esta função. É importante que a empresa possua claramente definida as responsabilidades e funções atribuídas a cada cargo na organização e os setores a qual este funcionário pertence, assim a cobrança pela execução eficiente dos processos pode ser exercida.

A sugestão de melhoria para adequar ao princípio e suprir com esta falha de controle é a adequação da empresa aos princípios definidos por Almeida (1996) de: Auditoria Interna e rotinas internas. O princípio de auditoria interna, conforme mencionado na fundamentação teórica é a verificação periódica se os colaboradores estão cumprindo o que foi determinado no sistema de controle interno, ou se o sistema deveria ser adaptado às novas circunstâncias. Portanto, caso a empresa possuísse um setor de auditoria interna que atentasse ao cumprimento dos procedimentos considerados padrões e suficientes para o alcance comum do objetivo, as falhas de execução poderiam ser evitadas.

A empresa deve colocar em prática também o princípio de estabelecimento de rotinas internas, no qual a empresa deve definir no manual de organização todas as suas rotinas internas das funções existentes. Com essa descrição mais detalhada acerca das funções de cada cargo, as evidências de execuções dos procedimentos seriam mais cobradas e, portanto, a probabilidade da não atualização do relatório de previsão de chegada dos produtos seria diminuída, suprimindo esta atual falha no processo.

Ao realizar o levantamento de conformidade dos controles existentes com os princípios estudados, foi verificada pouca adequação ao princípio chamado de acordo com Almeida (1996) de: confronto dos ativos com os registros, no qual afirma que a empresa deve estabelecer procedimentos de modo que seus ativos sejam periodicamente confrontados com os registros da contabilidade, para evitar registros inadequados. De acordo com a empresa estudada, o inventário confrontando os itens físicos com os registros contábeis é realizado somente ao final de cada exercício social. Ao analisar a quantidade de movimentação realizada pela matriz às filiais e o número de carregamento de mercadorias, a sugestão para evitar falhas entre o sistema e a disponibilização física dos produtos, é realizar o confronto dos

ativos por meio do inventário rotativo, onde o estoque é contado em intervalos regulares dentro de um exercício.

A empresa lida diariamente com a movimentação de uma grande quantidade de produtos, contendo um total de 49.350 itens cadastrados no sistema. Portanto, devido a essa alta rotação de produtos na área de armazenagem, a sugestão é de que sejam selecionados produtos para realizar o processo de inventário rotativo, com uma porcentagem de 5% à 10% dos produtos da categoria, sendo definida de acordo com a rotatividade da mercadoria. Ou seja, os produtos que possuem maior giro de estoque devem ser analisados em maiores quantidades, e os com menor rotação no estoque, devem ser analisados em menor proporção. Sempre com o objetivo primordial de conferência da quantidade registrada no sistema com a existente no estoque.

3.4.3 Recebimento das mercadorias

O procedimento executado com objetivo de conferir os itens do pedido com a nota fiscal emitida pelo fornecedor é visto como um processo consolidado no momento da execução. Após este procedimento inicial, os produtos recém chegados são encaminhados para a conferência física, a fim de evitar o recebimento de produtos com defeitos e com baixa qualidade. Atualmente, conforme mencionado no levantamento do controle desta etapa, os funcionários retiram somente um produto de cada tipo para a conferência, independentemente da quantidade de itens encomendados pela matriz.

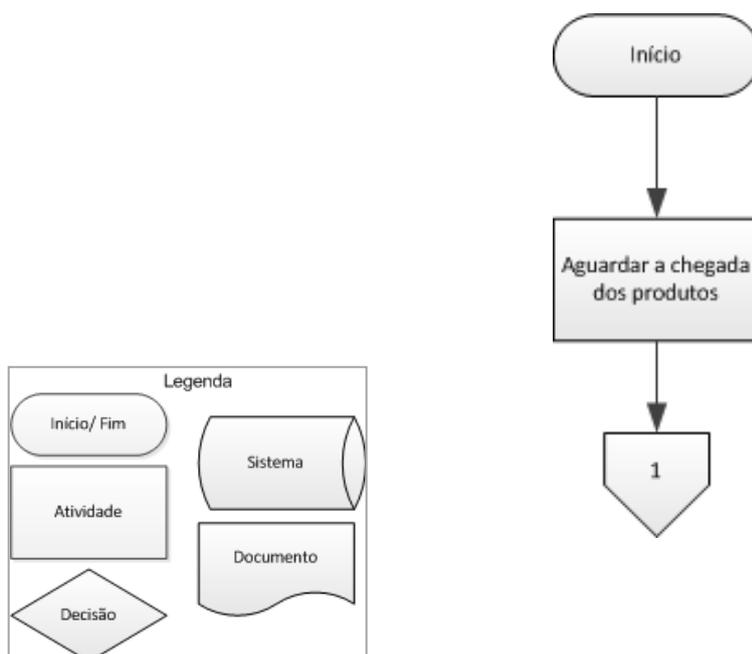
Os critérios e práticas adotadas pelas empresas no momento desta conferência e a maneira que os estoques são afirmados de estarem em conformidade com o pedido, devem levar em consideração as especificidades dos produtos, e caso necessário, realizar a conferência com mais de um produto para aumentar o nível de confiabilidade da adequação dos produtos de acordo com a qualidade garantida pelo fornecedor. A sugestão, portanto, é alterar a maneira que a conferência é realizada atualmente por ser passível a erros. A opção seria realizar o teste por amostragem, para certificar uma melhor precisão na conferência e diminuir o risco de perda dos produtos. A sugestão é de que a amostragem seja definida de

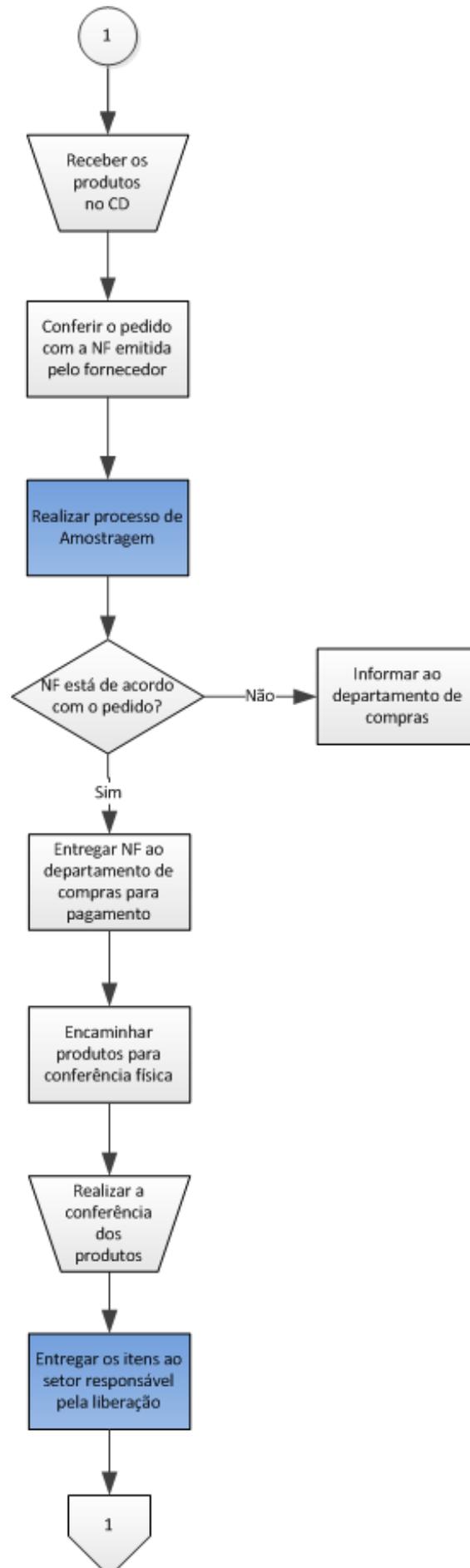
acordo com a margem de erro considerada como aceitável pela empresa, realizando também o procedimento de contagem dos produtos nas caixas, para verificar a quantidade fornecida afirmada pelo fornecedor com a quantidade recebida.

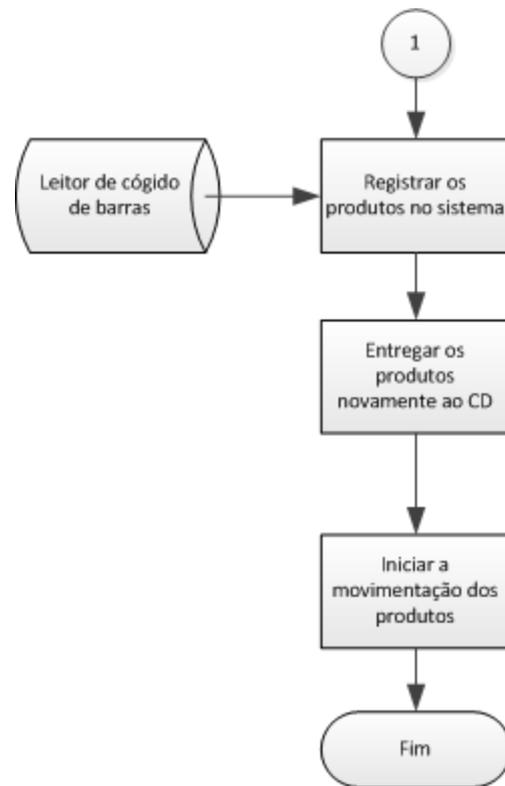
Conforme mencionado, a gerência possui diversas funções que atualmente não são claramente definidas e misturam-se responsabilidades de diversos setores internos da organização. A sugestão de acordo com o levantamento realizado no estudo é de que no processo de abastecimento das mercadorias nas filiais, a gerência atribua a responsabilidade também para outro funcionário que tenha a experiência e a visão crítica da gerência, pois assim, caso o gerente esteja impedido de realizar a liberação das mercadorias para movimentação, este segundo responsável tenha a atribuição de dar agilidade e continuidade no processo.

De acordo com as sugestões mencionadas, elaborou-se a modelagem no processo de abastecimento acrescentando o processo de amostragem na conferência dos produtos, a fim de reduzir a possibilidade de erros. E ainda a modelagem no processo de liberação das mercadorias, atribuindo nova função a um novo colaborador ou setor, com o objetivo de otimizar a liberação, fazendo com que as mercadorias cheguem mais rapidamente às filiais com necessidade de reposição. É possível verificar as sugestões por meio dos processos em azul, na Figura 06.

Figura 06. Sugestão de melhoria no processo de recebimento das mercadorias na matriz







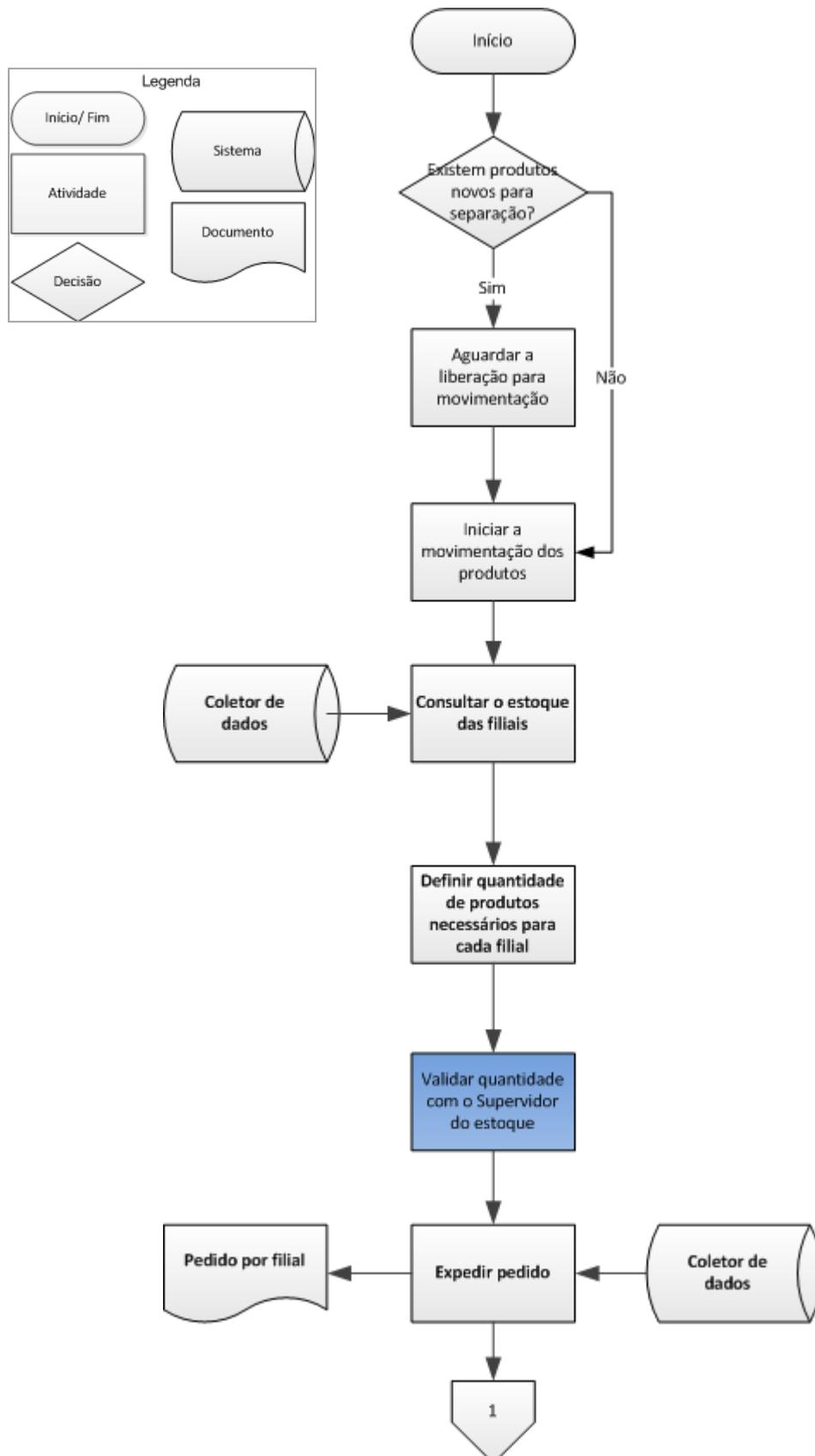
Fonte: Dados da pesquisa, 2015.

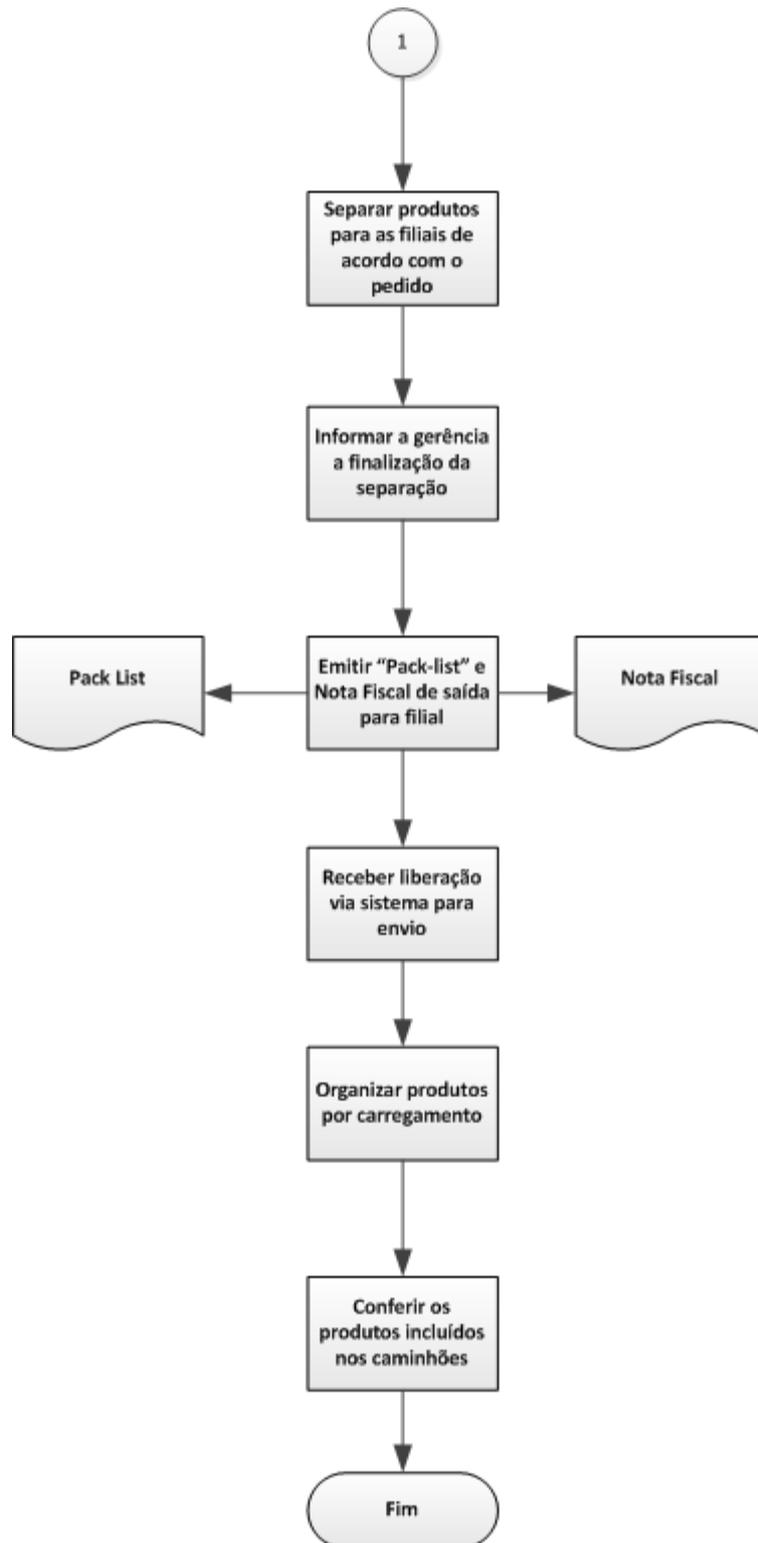
3.4.4 Abastecimento dos produtos nas filiais

O excesso de autonomia exercido pelos funcionários na emissão dos pedidos é um ponto que merece atenção. Conforme mencionado na avaliação do controle, caso o funcionário responsável pela emissão não tenha conhecimento específico sobre a quantidade a ser enviada, o pedido pode conter itens desnecessários ou faltantes. Com o objetivo de suprir esta possível falha, é sugerido um controle anterior à expedição do pedido, o qual é a validação dos produtos e suas respectivas quantidades com o supervisor do estoque ou caso este não esteja, deverá validar com outro funcionário mais experiente.

O processo modelado contendo a sugestão de melhoria no controle de expedição do pedido pode ser observado no fluxo em azul, conforme apresentado na Figura 07:

Figura 07. Sugestão de melhoria no processo de abastecimento dos produtos para as filiais





Fonte: Dados da pesquisa, 2015.

Diante da modelagem apresentada na figura, é possível perceber que o processo de abastecimento dos produtos nas filiais se torna menos passível a erros quando acrescentado o processo de validação da quantidade a ser expedida para

cada filial com o supervisor do estoque, tornando assim, o processo mais adaptável as necessidades da matriz.

Os setores internos da organização suprem a necessidade da empresa, garantindo um bom funcionamento das atividades da matriz por meio do departamento administrativo, de compras e também o contábil. O funcionamento interno desses setores traz maior agilidade para a empresa. A segregação de funções e a diferenciação na atribuição de responsabilidade devem ser aprimoradas conforme já mencionado na avaliação dos controles e na sugestão de melhoria.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo serão apresentadas as considerações finais referente a pesquisa, relatando sobre o alcance dos objetivos propostos e recomendações para futuras pesquisas.

4.1 QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA

O problema de pesquisa trazido como motivação de estudo para esta pesquisa foi responder ao seguinte questionamento “Os controles internos de estoques utilizados no pequeno varejo de empresas atacadistas estão de acordo com os princípios de controles internos?”.

A análise dos controles internos da empresa com o objetivo de verificar se estes estão alinhados com os princípios de controles foi respondido com o presente estudo, por meio do cumprimento dos objetivos específicos deste trabalho. De acordo com os dados apresentados é possível afirmar que em sua maioria, os controles exercidos pela organização seguem os princípios de controles internos. Também é importante destacar que estes procedimentos e formas de controle podem ser aprimorados e adaptados à realidade da organização, aumentando assim a eficiência na execução e promovendo melhores resultados.

4.2 QUANTO AOS OBJETIVOS DE PESQUISA

Por meio do levantamento dos controles internos existentes na área de estoque da organização, foi possível entender os procedimentos internos realizados e também a maneira com que estes controles são registrados. Verificando assim, se o registro e o procedimento são satisfatórios para embasar a tomada de decisão em prol de que nenhuma informação deixe de ser registrada ao longo da execução dos processos. Esta pesquisa tem como objetivo principal: Verificar se os controles

internos utilizados pela empresa estudada atendem aos princípios de controle interno.

Este objetivo geral proposto pela pesquisa é alcançado quando respondido os três objetivos específicos, sendo eles: a) Identificar os controles internos existentes na empresa em estudo; b) Verificar a aderência dos controles internos aos princípios de controle interno; c) Apontar possíveis falhas nos controles internos e sugerir correções ou alterações para os mesmos.

Os objetivos propostos inicialmente na pesquisa foram cumpridos de forma satisfatória. Em um primeiro momento foram relatados os controles internos existentes na organização sendo mapeados por meio de um fluxograma retratando fielmente a maneira que o processo é executado. Devido a grande quantidade de produtos movimentada diariamente, é importante que todas as transações de controle gerencial sejam registradas adequadamente. Em seguida, foi analisada a aderência destes controles com os princípios de controles internos norteadores deste trabalho. O embasamento para definir a adequação aos princípios foram definidos analisando os 5 processos da cadeia de vendas da organização: a) Controle de operação e local de armazenamento; b) Avaliação da necessidade de compra de mercadoria; c) Recebimento das mercadorias; d) Abastecimento dos produtos nas filiais; e) Disponibilização dos produtos para venda.

As sugestões e oportunidades de melhoria nos controles foram satisfatórias, sendo remodelados os itens b) Avaliação da necessidade de compra de mercadoria, c) Recebimento das mercadorias e d) Abastecimento dos produtos nas filiais, ou seja, 3 dos 5 processos analisados, demonstrando que a empresa possui oportunidade para aprimorar seus controles e reduzir as possíveis falhas de execução devido a ausência dos mesmos.

Sugestões visando o baixo custo de execução e o alto impacto nos processos da organização foram apresentadas conforme segue:

- a) realizar o processo de amostragem na conferência dos produtos, sendo a amostragem definida de acordo com a margem de erro;
- b) selecionar os produtos por categoria, para realização do inventário rotativo mensal ao invés somente do anual realizado atualmente;
- c) informar a previsão de chegada dos produtos, trazendo maior informação ao gestor no planejamento de distribuição das mercadorias antecipadamente;

d) utilizar uma segunda aprovação para a emissão do pedido enviado a filial, garantindo maior coerência em relação à listagem de produtos e respectivas quantidades;

e) utilizar de forma eficiente e objetiva os relatórios disponibilizados, a fim de trazer maior conhecimento a respeito dos controles fornecidos, sendo quatro controles principais: Movimentação das mercadorias no período; Margem dos produtos; Custo da mercadoria; Análise de giro dos produtos para nortear próximas compras, expedições para filiais ou para realizar a implementação de estratégias de *mark-down* ou *mark-up* quando necessário;

Esta visão crítica acerca da execução dos procedimentos e a maneira de registro dos controles internos existentes na organização deve ser constantemente instigada pela gerência à todos os colaboradores da empresa, pois caso esta criticidade seja perdida, o processo pode se tornar mais lento e falho em informações. Os controles internos quando bem executados transformam-se em benefícios aos colaboradores e também à própria empresa, gerando valor econômico a entidade.

4.3 RECOMENDAÇÕES PARA FUTURAS PESQUISAS

Com a finalidade de contribuir para futuros trabalhos sobre o mesmo tema, recomendam-se pesquisas contínuas nesta área de controles internos, expandindo por meio do estudo a sua importância e influência no sistema de gestão da organização. Assim, apresentam-se como sugestões para futuros trabalhos:

a) Envolver no estudo a gestão de capital de giro, fazendo com que a empresa possua maior conhecimento a respeito do seu volume de vendas, políticas internas de recebimento e pagamento e nível de estoque adequado.

b) Realizar um estudo comparativo entre os dados já apresentados neste trabalho com dados referentes aos processos da área de estoque de outra empresa do mesmo ramo;

c) Realizar o mesmo fundamento deste estudo em outros departamentos da empresa estudada, comparando a forma de aplicação dos controles internos e a interligação entre os mesmos;

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. C. **Auditoria: Um curso moderno e completo**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- ATTIE, W. **Auditoria Interna**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- ATTIE, W. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BARROS, A. J. D. S.; LEHFELD, N. A. D. S. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 3ª. ed. São Paulo: Pearson Prentice, 2007.
- BENEVIDES, G.; ANTONIOLLI, P. D.; ARGOUD, A. R. T. T. A eficiência da gestão de estoques: estudo sobre a aplicação do lean manufacturing. **Revista de Tecnologia Aplicada**, v. 2, n. 2, p. 19-33, Maio-Agosto 2013.
- BRICIU, S. et al. A comparative study of well-established internal control models. **Procedia Economics and Finance**, v. 15, p. 1015 - 1020, 2014.
- CAMPOS, V. F. **Gerenciamento da Rotina: Do trabalho do dia a dia**. 9ª. ed. Nova Lima: Falconi, 2013.
- CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. D. **Metodologia científica**. 6ª. ed. São Paulo: Pearson Education, 2007.
- CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **CPC 16 - Estoques**, 2009. Disponível em: www.cpc.org.br
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE- **Normas brasileiras de contabilidade: NBC TA – de auditoria independente: NBC TA estrutura conceitual**. NBC TA 200 a 810/ Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.
- COSO. Enterprise Risk Management – integrated framework – executive summary**. September 2004, New York. Disponível em: http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary_portuguese.pdf. Acesso em 18 out. 2015.
- FRANCO, H.; MARRA, . **Auditoria Contábil**. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- GARCIA, O. P.; KINZLER, L.; ROJO, C. A. Análise dos sistemas de controle interno em empresas de pequeno porte. **Interface - Revista do Centro de Ciências Sociais Aplicadas**, Natal, v. 11, n. 2, jul./dez. 2014. ISSN ISSN 2237-7506.
- GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- KAUARK, F; MANHAES, F; MEDEIROS, C. **Metodologia da pesquisa**: Guia prático. Bahia: Via Litterarum, 2010.
- KOTLER, P. **Administração de Marketing**. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 10ª. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MIGLIAVACCA, P. N. **Controles Internos nas Organizações**. São Paulo: Edicta, 2002.
- MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safári de estratégia**: um roteiro pela selva do planejamento estratégico. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- MONTEIRO, R. P. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 12, n. 25, p. 159-188, jan./abr. 2015. ISSN 2175-8069.
- Normas brasileiras de contabilidade: NBC T 12 - Da Auditoria Interna**/ Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2003.
- PAULA, M. G. M. A. **Auditoria Interna**: Embasamento conceitual e suporte tecnológico. São Paulo: Atlas, 1999.
- PEREIRA, A. N. A importância do controle interno para a gestão de empresas. **Pensar Contábil**, v. 6, n. 25, 2004.
- LUNKES, R. J; SCHNORRENBARGER, D. **Controladoria na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.
- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social**: Métodos e Técnicas. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- SÁ, A. L. D. **Auditoria Interna**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. D.; MARTINS, M. A. D. S. **Manual de Controladoria**. São Paulo: Atlas, 2014.
- SILVA, C. B. A. D.; MADEIRA, G. J. Gestão de estoques e o lucro da empresa. **Contabilidade Vista & Rev.**, Belo Horizonte, v. 15, n. 2, p. 41-52, Agosto 2004.

ANEXOS

ANEXO A: Armazenagem dos produtos



Fonte: Retirado da empresa em estudo.

ANEXO B: Armazenagem dos produtos



Fonte: Retirado da empresa em estudo.

ANEXO C: Coletor de dados móvel



Fonte: Retirado da empresa em estudo.