

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CAMPUS SOLEDADE
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

RODRIGO BARBOSA

**CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE ESTOQUES: Um estudo de caso em uma
loja comercial.**

SOLEDADE

2014

RODRIGO BARBOSA

CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE ESTOQUES: Um estudo de caso em uma loja comercial.

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus de Soledade, como parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Esp. Gabriel Grubel Bandeira

SOLEDADE

2014

RODRIGO BARBOSA

CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE ESTOQUES: Um estudo de caso em uma loja comercial.

Trabalho de Conclusão aprovado em ____ de _____ de _____, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis no curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Soledade, pela Banca Examinadora formada pelos professores:

Prof. Esp. Gabriel Grubel Bandeira
UPF – Orientador

Prof. Esp. Gustavo Ferres da Silveira
UPF

Prof^ª. Esp. Tagiane Graciel Fiorentin Tres
UPF

SOLEDADE

2014

Dedico este trabalho a minha mãe Geni e padrasto Alberto, por
compreenderem minha ausência no convívio familiar,
E ao incentivo e apoio em todos os momentos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por ter me abençoado durante toda a minha vida, concedendo saúde e iluminado meus caminhos até aqui, pela oportunidade de realizar o sonho de concluir a graduação, também pelos momentos de dificuldade que passei mas que ajudaram a moldar o meu caráter, pois acredito que melhoramos como ser humano ao superar os desafios que a vida nos propõe e ainda quando tomamos conhecimento do nosso valor adquirimos a capacidade e a moral necessária para sermos vencedores.

Um agradecimento muito especial a minha mãe Geni que sempre esteve ao meu lado desde os meus primeiros passos, apoiando, incentivando, cobrando, exigindo sempre com o intuito de conseguir o melhor para o meu futuro.

Ao professor Gabriel Grubel Bandeira, meu orientador, profissional de grande conhecimento que foi essencial no desenvolvimento deste trabalho, pela sua atenção e dedicação, exemplo de pessoa ética e transparente.

Aos meus colegas de aula, que estiveram juntos, passando pelas mesmas dificuldades, transformando o convívio diário em uma amizade verdadeira.

Aos professores, pelo empenho em repassar os seus conhecimentos para contribuir na minha formação profissional, bem como os conselhos que levarei por toda minha vida.

A Direção da empresa pela oportunidade de realizar o presente estudo na mesma, e ao setor de Auditoria Interna pelas informações prestadas, aos colegas de trabalho, amigos e demais familiares que de alguma forma contribuíram para a conclusão deste curso.

“Somos do tamanho dos nossos sonhos”.
(FERNANDO PESSOA)

RESUMO

BARBOSA, Rodrigo. **Controles Internos e Gestão de Estoques: Um estudo de Caso em uma Loja Comercial**. Soledade, 2014. 98f. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis). UPF, 2014.

No atual cenário corporativo mais do que nunca, as organizações necessitam de uma ferramenta que possa fornecer subsídios para enfrentar as grandes mudanças que vêm ocorrendo no mercado. Este trabalho tem o controle interno voltado para a gestão e controle dos estoques como enfoque central, demonstrando que a melhoria dos processos neste departamento poderá auxiliar o gestor a controlar as informações das mercadorias, proporcionando, assim, a real situação em que a empresa se encontra. É de fácil percepção que o controle de estoque é indispensável para uma boa gestão financeira, pois fornece ao gerente, informações necessárias para a tomada de decisões.

Diante do exposto, este estudo objetivou a realização de uma avaliação geral sobre os controles internos, procedimentos de gestão e informações sobre os estoques na empresa estudada. Para atingir os objetivos estabelecidos, o presente trabalho buscou identificar aspectos conceituais, estruturais e operacionais relacionados ao sistema de controle interno e da auditoria interna, por meio de um levantamento bibliográfico, de caráter descritivo e documental por meio de um estudo de caso. Conclui-se ao final deste trabalho, que a cooperativa possui bons controles, porém algumas situações merecem atenção dos gestores, especialmente com relação a segregações de funções em alguns processos como: venda, recebimento e transferências de mercadorias entre a sede e filiais, logística interna e na realização de inventários que são efetuados pelos funcionários das lojas, e ainda nas demais atividades da loja e do depósito central de mercadorias. Também observou-se que ocorrem vendas de peças sem emissão de nota fiscal (condicional), e por fim, que a empresa possui parte do seu estoque com baixa rotação e muitos itens obsoletos, que importam valor significativo e carecem de uma avaliação especial.

Palavras-chave: Controles Internos. Estoques. Gestão de processos.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Verificação do saldo contábil do estoque.....	56
Tabela 2 - Contagem de Estoque Peças – Sobras.....	57
Tabela 3 - Contagem de Estoque Peças – Faltas.....	58
Tabela 4 - Contagem de Estoque Farmácia Veterinária – Sobras.....	59
Tabela 5 - Contagem de Estoque Farmácia Veterinária – Faltas.....	60
Tabela 6 - Itens sem giro subgrupo peças Correias Agrícolas Mercúrio.....	62
Tabela 7 - Itens sem giro subgrupo peças Intertec.....	63
Tabela 8 - Itens sem giro subgrupo peças Jumil.....	64
Tabela 9 - Itens sem giro subgrupo peças Nogueira.....	65

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Atividades Produtivas.....	47
Quadro 2 – Atividades de Apoio	48
Quadro 3 – Figura 1: Fluxograma dos Processos Internos.....	52
Quadro 4 – Princípios Fundamentais dos Controles Internos	55

LISTA DE ABREVIATURAS

A.C. – Antes de Cristo

ACI – Aliança Cooperativa Internacional

ARPE – Associação das Revendas de Pesticidas de Espumoso

Assist. – Assistência

D.C. – Depósito Central

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

Pe. – Padre

R.M. – Requisição de Materiais

RS – Rio Grande do Sul

Seg. – Segurança

Serv. – Serviços

Téc. – Técnico

Transp. – Transportes

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	02
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	02
1.2 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA	04
1.3 OBJETIVOS	05
1.3.1 Objetivo geral.....	05
1.3.2 Objetivos específicos	06
2 REFERENCIAL TEÓRICO	07
2.1 A CONTABILIDADE	07
2.1.1 <i>Origem e evolução da Contabilidade.....</i>	07
2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL.....	13
2.2.1 <i>A Contabilidade gerencial como uma ferramenta decisória.....</i>	13
2.2.2 <i>Contabilidade gerencial e sistemas de informação.....</i>	15
2.2.3 <i>Etapas de desenvolvimento e implantação de um sistema de informações.....</i>	16
2.2.4 <i>Finanças e contabilidade gerencial.....</i>	18
2.3 AUDITORIA: CONCEITOS E DEFINIÇÕES.....	20
2.3.1 <i>Objetivos da auditoria.....</i>	21
2.3.2 <i>Evolução histórica da auditoria.....</i>	23
2.3.3 <i>Diferenças entre auditoria externa e interna.....</i>	25
2.3.4 <i>Procedimentos de auditoria.....</i>	26
2.4 CONTROLES INTERNOS	29
2.4.1 <i>Importância e objetivos do sistema de controles internos.....</i>	29
2.4.2 <i>Confronto dos ativos com os registros.....</i>	31
2.4.3 <i>Limitações do controle interno.....</i>	33
2.4.4 <i>A Controladoria.....</i>	34

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	36
3.1 CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA	36
3.1.1 CLASSIFICAÇÃO QUANTO AOS OBJETIVOS.....	37
3.1.2 CLASSIFICAÇÃO QUANTO AOS PROCEDIMENTOS	38
3.1.3 CLASSIFICAÇÃO QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA	38
3.2 PLANO DE COLETA DE DADOS.....	39
3.2.1 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	39
3.3 LIMITAÇÕES DO ESTUDO.....	40
4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	42
4.1. APRESENTAÇÃO DA EMPRESA E DO OBJETO DE PESQUISA	42
4.1.2 HISTÓRICO DA EMPRESA	43
4.1.3 RELEVÂNCIA DO PRESENTE ESTUDO PARA A EMPRESA	46
4.1.4 DESCRIÇÃO DOS CARGOS E FUNÇÕES DA LOJA DE FERRAGENS	48
4.1.4.1 LOJA: PONTO DE VENDA	48
4.1.4.2 DEPÓSITO CENTRAL: EQUIPE DE APOIO	50
4.1.4.3 FLUXOGRAMA DE PROCESSOS	51
4.2 CONTROLES INTERNOS IDENTIFICADOS	52
4.3 TESTE DOS CONTROLES INTERNOS	55
4.3.1 TESTE DE TRANSAÇÕES E SALDOS	56
4.3.2 INSPEÇÃO FÍSICA	56
4.3.3 ITENS SEM MOVIMENTAÇÃO	62
4.4 SUGESTÕES DE MELHORIAS	67
4.5.SUGESTÕES DE NOVAS PESQUISAS	69
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	70
REFERÊNCIAS.....	72
APÊNDICE	74
APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO PESQUISA DE CONTROLES DOS ESTOQUES	75
ANEXOS.....	78
PROGRAMAS DE AUDITORIA INTERNA	79

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Atualmente nas organizações, com o avanço da tecnologia, com a rapidez da comunicação, com a facilidade de conseguir informações, e com a constante busca do conhecimento, o mundo dos negócios apresenta-se bastante competitivo em todos os segmentos, devido a estes fatos, as organizações buscam cada vez mais obter a eficiência operacional e aumento da capacidade de atender a demanda de serviços e também manter um nível satisfatório de qualidade no atendimento, para que isso seja possível cada vez mais às empresas buscam profissionais capacitados e qualificados para impulsionarem seus empreendimentos, trazendo inovações nas formas de gestão, de novas tecnologias, dentre outros diferenciais competitivos fundamentais para seu sucesso.

A Contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa. Ela é muito antiga e sempre existiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões. Com o passar do tempo, o governo começa a utilizar-se dela para arrecadar impostos e a torna obrigatória para a maioria das empresas (MARION, 2007).

Dessa forma a Contabilidade se apresenta como uma ciência social complexa sendo responsável por representar o patrimônio das entidades, sua efetiva mensuração e devido controle, auxiliando os gestores no processo de tomada de decisões mediante a geração e fornecimento de relatórios contábeis em tempo hábil para que a mesma tenha validade e coerência pertinentes a mesma. A Contabilidade possui várias subdivisões ou áreas que se desdobram com os mesmos objetivos em comum como por exemplo, a Auditoria, a Perícia Contábil, a Contabilidade de Custos, a Contabilidade Gerencial tão importante na atualidade para as empresas, a Controladoria que é um conjunto de conhecimentos que se constituem em

bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional. Assim a Contabilidade em si nos direciona aos processos e controles internos aplicados na organização.

Os processos internos da organização devem ter como foco a necessidade de criação de valor para os clientes e para os acionistas, identificando os processos mais críticos para a satisfação das necessidades dos mesmos, respeitando os objetivos estratégicos da organização. A identificação dos fatores críticos de sucesso dos processos internos será utilizada para estabelecer os indicadores para avaliar o desempenho organizacional KAPLAN; NORTON, (1992 apud FREZATTI... [et al.]. 2009).

A propósito Almeida (2010) refere que o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa

Do mesmo modo Attie (1998) destaca que o controle interno é essencial para efeito de todo o trabalho de auditoria e assim, a existência de um satisfatório sistema de controle interno reduz a possibilidade de erros e irregularidades. Essa indicação está incorporada nas normas de auditoria e reforça a importância do estudo e da avaliação do sistema de controle das empresas, pelo auditor, como base para a determinação da natureza, extensão e oportunidade dos exames de auditoria a serem aplicados.

Colaborando com os autores, Crepaldi (2000), defende que a administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de seu cumprimento pelos funcionários e por sua modificação, visando adaptá-lo às novas circunstâncias. As atribuições dos funcionários ou setores internos da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante o estabelecimento de manuais internos de organização.

Segundo Almeida (2010, p. 46):

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

O controle tem significado e relevância somente quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido, quer que 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 (ATTIE, 1998).

Portanto uma gestão dinâmica aliada a um eficiente controle interno e correta gestão de estoques proporcionará agilidade e qualidade no atendimento, culminando com consequente satisfação dos clientes da loja e segurança nos processos internos.

1.2 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA

No conceito de Franco e Marra (2001) para mensurar a adequação e confiabilidade dos registros e das demonstrações contábeis, a Contabilidade utiliza-se também de uma técnica que lhe é própria, chamada auditoria, que consiste no exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo a normas apropriadas de procedimento, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstrada, de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade, aplicados de maneira uniforme.

Pizzolato (2004) também comenta que no plano interno de operações de uma empresa, as informações contábeis devem ser obtidas e registradas de forma meticulosa e sistemática, tendo em vista as múltiplas utilizações que podem oferecer. Além daqueles aspectos resultantes de exigências legais, as finalidades gerenciais da informação contábil podem ser classificadas em duas grandes vertentes, o Planejamento e o Controle, as quais devem ser atividades integradas, pois o processo de planejar também deve prever os procedimentos subsequentes de controlar. O Planejamento pode ser definido, sinteticamente, como o processo de tomar decisões com consequências futuras, o Controle segundo visão tradicional, é o conjunto de procedimentos e normas pelos quais a empresa preserva seu patrimônio de forma que seja identificado, evite furtos etc. Modernamente, Controle é o procedimento pelo qual a gerência verifica se a organização está agindo de acordo com os planos traçados e alcançando os padrões de desempenho estabelecidos.

Padoveze (2000) define patrimônio como o conjunto de riquezas de propriedade de alguém ou de uma empresa (de uma entidade). São aqueles itens que a civilização convencionou chamar de riquezas, por serem raros, úteis, fungíveis (característica de troca),

tangíveis (característica de poder ser movimentado a ser trocado fisicamente), desejáveis etc. O controle é feito através de coleta, armazenamento e processamento das informações oriundas dos fatos que alteram essa massa patrimonial.

No entendimento de Sá (1998) a ciência se constrói com observações em torno de acontecimentos, mas alimenta-se da verificação especial que não só da conta do que sucede, mas, especialmente, procura conhecer as razões dos acontecimentos e dos seus aspectos, perante a verdade.

Apresentará sua contribuição à empresa no sentido de colaborar com a mesma no que diz respeito à forma de aplicação dos controles internos na área de estoques, para que seja garantida sua eficiência operacional obtendo ferramentas para dar apoio à área de vendas no enfrentamento à concorrência, tão frequente neste segmento.

Desta forma, esta pesquisa tem relevância prática, uma vez que os resultados alcançados poderão dar subsídio para os gestores em relação à forma como são aplicados os controles internos, bem como de sua eficiência no dia-a-dia onde partindo de ações planejadas e correta gestão das atividades, pode-se avaliar a situação no intuito de se aumentar a segurança com que se executam os trabalhos e rotinas administrativas e operacionais da empresa, buscando-se atingir a excelência nos resultados, controles internos e gestão de processos internos relacionados aos estoques.

Portanto, o presente estudo buscará responder: **Os controles internos da Loja de Ferragens são adequados a realidade do setor?**

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Verificar se os controles internos estão sendo cumpridos na área específica de estoques da empresa estudada, e se os mesmos são adequados.

1.3.2 Objetivos Específicos

- a) Verificar a existência de controles internos já implementados;
- b) Mapear os processos internos do setor, Fluxograma dos processos;
- c) Formular testes de controle interno do estoque;
- d) Verificar quais as falhas no controle interno, confrontando as quantidades físicas com os registros.
- e) Sugerir novos controles a serem implementados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A CONTABILIDADE

A rotina diária das empresas, o grande volume de negócios e operações financeiras, compra e venda de bens e serviços apresentou grande desenvolvimento e aumento de eficiência operacional e de gestão a partir do momento em que firmaram um sistema de controle interno que se atende as necessidades da organização e tivesse como precursor uma contabilidade bem estruturada para servir como apoio a administração fornecendo informações em tempo hábil e ferramenta útil para a tomada de decisões.

2.1.1 Origem e evolução da Contabilidade

Devido as constantes mudanças que desafiam diariamente as organizações, tais como aumento de competidores, a exigência dos consumidores, a situação econômica dos países, o ritmo alucinante do desenvolvimento tecnológico, entre outras, que se constituem em variáveis que tornam o ambiente dos gestores turbulento, dessa forma torna-se questão de sobrevivência buscar a maximização do desempenho operacional e dos controles internos. Dentro desse contexto, a contabilidade exerce papel fundamental, auxiliando os gestores no planejamento e controle das empresas.

O acompanhamento da evolução do patrimônio líquido das entidades de qualquer natureza constituiu-se no fator mais importante da evolução da disciplina contábil. Vimos, assim, que a Contabilidade é tão antiga quanto o homem que pensa. Se quisermos ser pessimistas, é tão antiga quanto o homem que conta e que é capaz de simbolizar os objetos e

seres do mundo por meio da escrita, que nas línguas primitivas tomava, em muitos casos, feição pictórica (IUDÍCIBUS, 2004).

Silva e Tristão (1999) destacam que a primeira fonte de registro ocorreu nas tábuas de argila dos sumérios. Posteriormente, os egípcios desenvolveram tecnologia capaz de transformar plantas de papiro em pedaços de “papel”. Entretanto, o papiro, como ficou conhecido, possuía alguns inconvenientes, já que não podia ser dobrado. O próximo passo foi dado pelos gregos, que descobriram uma maneira de fazer pergaminho. O pergaminho, ao contrário do papiro, podia ser dobrado, representando uma nova evolução para a humanidade. Ele foi superado por uma invenção dos chineses, papel, que era mais barato e mais fácil de produzir.

Oliveira e Nagatsuka (2000, p. 22) mantêm que:

Entende-se que a contabilidade é o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma determinada entidade, com ou sem fins lucrativos. Esse departamento passa a ser o gestor das informações através da função do contador, que é o responsável pelo funcionamento do sistema contábil.

Marion (2009) aponta que a Contabilidade repousa, basicamente, em dois pilares da teoria contábil: a entidade contábil e a continuidade da empresa. Em primeiro lugar, há necessidade da existência da entidade contábil, ou seja, uma pessoa para quem é mantida a Contabilidade. Não havendo entidade contábil, não há, evidentemente, a contabilidade aplicada.

Desse primeiro conceito deduz-se que a Contabilidade é mantida para a entidade como pessoa distinta dos sócios. A contabilidade é realizada para a entidade, devendo o contador fazer um esforço para não misturar as movimentações da entidade com as dos proprietários. Pessoas físicas e jurídicas não devem ser confundidas, ou sócios não devem ser confundidos com empresas.

O segundo pilar é baseado no pressuposto de que a empresa é algo em andamento, em continuidade, que funcionará por prazo indeterminado.

Schmidt (2000) comenta sobre a origem das técnicas de escrituração contábil transportam para o período entre os séculos XII e XIII, no norte da Itália, quando ocorreram as primeiras manifestações práticas do uso do sistema de partidas dobradas em empresas. Após essas primeiras práticas contábeis é que seu uso generalizou-se por toda a Europa, o

desenvolvimento e a propagação das partidas dobradas ajudaram o homem a atravessar o último período medieval vivido pela Europa, facilitando a solidificação de um novo período histórico, no qual novas formas de administrar e comercializar forma implantadas.

Ao referir-se a tal assunto Padoveze (2000) identifica que frei Luca Pacioli (Itália), matemático, teólogo e contabilista, é considerado o “pai” da Ciência Contábil moderna, Luca Pacioli é citado comumente como o fundador da Contabilidade.

Entretanto Padoveze (2000, p. 47) apresenta:

A grande inovação da obra de Pacioli foi a introdução do método de escrituração contábil denominado de “Método das Partidas Dobradas”. Sabe-se, contudo, que não foi o frei Luca Pacioli o “inventor” do método. Ele apenas descreveu uma metodologia já em uso na Itália, pelo menos desde o século anterior. A grande importância da obra de Pacioli está, outrossim, em reconhecer esse método como o ideal para a escrituração, além de que em sua obra há toda uma preocupação de sistematizar os conceitos e o instrumental contábil para registro e controle de um patrimônio.

Do mesmo modo, Sá (1998) nota que o primeiro trabalho sobre Contabilidade por partidas dobradas, entretanto, impresso segundo o método de tipografia de Gutenberg (criador de um processo que permitia maior facilidade para a impressão de livros), foi o frei franciscano Luca Pacioli e surgiu em fins de 1494, em Veneza. A edição foi de um livro de aritmética e geometria, no qual estava contido um tratado que expunha o processo das partidas dobradas, ensinando a escriturar e fazendo recomendações sobre práticas de comércio e burocracias de registros, a obra teve tal difusão que muitos europeus, ao referirem a partidas dobradas, falavam de “método italiano” ou de “método de Veneza” e outros ainda, admitiam ter sido Luca Pacioli o inventor das partidas dobradas (o que é absolutamente errôneo admitir).

Tradicionalmente, os produtos finais da Contabilidade eram dois documentos exigidos pela legislação comercial e tributária: o Balanço Patrimonial e os Lucros e Perdas, este último atualmente conhecido como Demonstrativo de Resultados do Exercício ou, simplesmente, Resultados. No entendimento de Pizzolato (2004) uma compreensão ultrapassada do papel da Contabilidade pressupõe que sua existência só deva a exigências legais ou, ainda, que sua finalidade exclusiva seja a obtenção dos dois documentos fundamentais citados. Efetivamente, para muitas empresas, tanto grandes como pequenas, a Contabilidade só existe em razão da legislação tributária, que impõe a apuração de impostos e registros de vários tipos.

Outro aspecto levantado por Pizzolato (2004) é que enquanto a Contabilidade

Financeira é um objetivo em si mesma, a Gerencial é parte de um sistema maior. Seus dados monetários são usados em paralelo com outros indicadores de desempenho, como unidades de produção, horas de trabalho etc. Por outro lado, dados históricos da contabilidade são uma importante fonte de informação para estimar eventos futuros, como nível de vendas por região ou cliente, devoluções, perfil de recebimentos etc., e produzir mecanismos de controle, como os orçamentos, o custeio direto, decisões de preços etc.

Na mesma direção, Padoveze (2000) cita que a era comercial da civilização foi um momento importante para dar à Ciência Contábil a relevância cabível como uma ciência fundamental para a humanidade e imprescindível para regulamentar as relações da sociedade. A Revolução Industrial, sistematizando o artesanato, deu os elementos para tornar definitivamente a Ciência Contábil como a Ciência do Controle do Patrimônio, incorporando definitivamente o conceito do uso da contabilidade de custos, que posteriormente, ao final do século XIX e início do século XX, evoluiu para os conceitos de contabilidade gerencial.

Mais adiante Padoveze (2000, p. 48) comenta que:

Sempre se discutiu se a Contabilidade é arte ou ciência. Arte no sentido de ser apenas um ferramental à disposição da sociedade para acompanhamento de suas riquezas, sem bases teóricas que a fundamentem como ciência. A visão de ciência é mais profunda, já que se busca classificar a contabilidade como um ramo do conhecimento humano. Para que um ramo do conhecimento seja considerado ciência, ele precisa apresentar uma série de características, que o tirem da simples conotação de arte, técnica ou ferramenta.

Ainda no entendimento de Padoveze (2000) essas características ou aspectos devem ser no mínimo o seguinte:

- a) o ramo de conhecimento ter objeto de estudo próprio, ou seja, um campo de atuação dos fenômenos em que ela se debruça;
- b) devem utilizar-se de métodos racionais ou científicos;
- c) deve ter um corpo de teorias, normas e princípios;
- d) apresentar o caráter de certeza de seus enunciados;
- e) estar em evolução e relacionar-se com os demais ramos de conhecimento científico;
- f) ter o caráter de generalidade em seus estudos e aplicações
- g) seus resultados serem comprovados etc.

Podemos entender que a contabilidade apresenta seus conceitos baseados em duas escolas principais de pensamento: a escola italiana, a mais antiga, e a escola norte-americana, de apresentação mais recente. Fundamentalmente, a escola italiana é a que trata a contabilidade como ciência em seu sentido mais amplo, como a Ciência do Controle Patrimonial, enquanto a escola norte-americana é mais objetiva e enfoca, principalmente, o conceito de informação útil para os diversos usuários (PADOVEZE, 2000).

Nesta perspectiva Sá (1998), defende que a ciência é um conjunto de teorias, e a Contabilidade possui muitas delas, evidenciadas em sua história, mas enriquecidas, no presente, por notáveis esforços para a formação de um sólido corpo de doutrina. Um conceito científico, em Contabilidade, precisa ser lógico, despido de subjetividade e isento de efeitos de mero consenso grupal ou regional; tudo isto impõe a exigência de uma “ordem” lógica que exija que o termo possa disciplinar-se a requisitos que lhe garantam objetividade e essencialidade.

A propósito cabe citar o trabalho de Silva e Tristão (1999) o qual igualmente comenta que, o invento de Gutenberg provocou um expressivo salto tecnológico na história da civilização, para a Contabilidade, o método das partidas dobradas somente tornou-se disponível quando Pacioli escreveu e publicou sua obra. O livro de Pacioli, que marcou o início da era moderna da Contabilidade, teve uma grande repercussão em seu tempo, apesar de não ter sido o primeiro livro escrito sobre o assunto. A principal razão da influência da *Summa* encontra-se no fato de esta ter sido a primeira obra impressa sobre o método das partidas dobradas.

A revolução provocada pela imprensa torna-se mais impressionante quando consideramos a lenta expansão do conhecimento humano da época devido às dificuldades tanto de produção de cópias que pudessem preservar as informações quanto de acesso a tais informações (SILVA E TRISTÃO, 1999).

Para Oliveira e Nagatsuka (2000), pode-se entender contabilidade como sendo a ciência social que estuda, analisa, interpreta e controla o patrimônio das entidades. Para atingir essa missão, ela utiliza-se dos Princípios Fundamentais da Contabilidade e de várias metodologias para analisar, classificar e registrar os diversos fatos ocorridos nas atividades do dia-a-dia das empresas e demais entidades.

Em seguida Schmidt (2000) refere que o estudo da história do pensamento contábil é importante para que se conheça quais as principais fundamentações práticas e teóricas que

estão alicerçando os procedimentos contábeis hodiernos. Partindo do pressuposto de que o presente é um prolongamento do passado, assim como o futuro será um prolongamento do presente, a única forma de escrever o futuro está na clara compreensão do presente, que somente será possível a partir do entendimento de uma parcela significativa dos acontecimentos do passado. Compreender o passado da Contabilidade é tão importante quanto compreender o seu presente. Sem o passado não existe o presente, assim como não existirá futuro.

Frente a este conceito, Santos; Gouveia e Vieira (2008), defendem que a Contabilidade traduz diversos fenômenos de naturezas variadas para uma linguagem uniforme, apresentando-os sob informes contábeis, ou as chamadas demonstrações contábeis, que evidenciam os acontecimentos que, de alguma forma, afetaram o patrimônio da entidade. Assim, visa gerar informações que auxiliem seus usuários no processo decisório em consonância com objetivos lucrativos ou não.

Para complementar Iudícibus e Marion (2004) definem que basicamente, entende-se por comércio a troca de mercadorias por dinheiro ou de uma mercadoria por outra. A atividade comercial é inerente à natureza e as necessidades humanas, pois todos temos necessidades e, se não existisse moeda, trocaríamos bens que temos em excesso por outros que não possuímos. A atividade comercial é das mais importantes, pois permite colocar à disposição dos consumidores, em mercados física ou economicamente delimitados, grande variedade de bens e serviços, necessários à sofisticação das necessidades humanas.

Neste sentido Schmidt (2000) destaca que com o surgimento da moeda e das medidas de valor, o sistema de contas ficou completo, sendo possível determinar as contas representantes do patrimônio e seus respectivos valores. Os historiadores acreditam que a primeira moeda foi confeccionada na ilha grega de Egina, em 869 a. C. e era de prata. As primeiras moedas que tiveram sua criação historicamente comprovada foram as da Lídia (na Ásia Menor), em 650 a.C., e na Grécia, em 600 a.C.

Com isso, de acordo com os autores se pode notar que a contabilidade adquire por sua história junto à civilização, devido a suas muitas contribuições para o desenvolvimento das empresas, mensuração e controle do patrimônio, teorias relevantes, práticas contábeis adequadas, organização e fornecimento de informações úteis e regulamentadora de relações comerciais e financeiras, a qualidade de ciência social aplicada.

2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL

A Contabilidade Gerencial é o ramo da Contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais, é voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial (CREPALDI, 2004).

Pizzolato (2004) salienta que a Contabilidade Gerencial está voltada para a informação contábil que pode ser útil a administração. Trata-se de qualquer conjunto de informações com origem contábil para circulação interna, na forma adequada para assessorar gerentes no processo decisório.

2.2.1 A Contabilidade gerencial como uma ferramenta decisória

Em uma organização, como o próprio termo remete, dá a entender que é um conjunto organizado, ou seja, todos os setores da empresa, direção, colaboradores e devem trabalhar em harmonia em busca do mesmo propósito, obedecendo às normas estabelecidas com o intuito de assegurar a ordem e comprometimento com os resultados.

Com a retomada do crescimento econômico e do surgimento das primeiras grandes empresas, a Contabilidade, que era utilizada como um instrumento isolado e fragmentado de registro das movimentações de bens, de débitos e de créditos, passou a ser um instrumento mais sistematizado de informação de várias atividades empresariais. A Contabilidade despontou como o instrumento capaz de fornecer as informações necessárias para o gerenciamento dos negócios (SCHMIDT, 2000).

Nesse contexto Crepaldi (2004) afirma que o ponto fundamental da contabilidade gerencial é o uso da informação contábil como ferramenta para administração. É o processo de produzir informação operacional financeira para funcionários e administradores. Deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos.

Do mesmo modo Padoveze (2004) considera que a contabilidade gerencial é relacionada com o fornecimento de informações para os administradores – isto é, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações. A contabilidade gerencial pode ser contrastada com a contabilidade financeira, que é relacionada com o fornecimento de informações para os acionistas, credores e outros que estão de fora da organização.

Entretanto Oliveira (2011) argumenta que usualmente, os sistemas de informações contábeis e gerenciais são delineados e implantados tendo em vista atender aos níveis operacional e tático. É difícil para tais sistemas incluir o estratégico, pois os resultados e objetivos a serem alcançados, e que fazem parte do planejamento estratégico, não são facilmente mensuráveis em unidades monetárias, pelo menos de forma mais detalhada, expressando-se melhor em unidades físicas e qualitativas, o planejamento estratégico é formado, em seu alto nível, por metas mais qualitativas do que financeiras. Dessa maneira, os contadores têm tido dificuldades em montar, dentro do sistema de informação, capazes de indicar, pelo menos, o grau de desvio entre as metas previstas e o que foi realizado em nível estratégico.

Em seguida Crepaldi (2004, p. 29) identifica que:

Os sistemas de informações classificam-se em sistemas de informação contábil para planejamento de gestão e para controle de operações e controle gerencial. Os Sistemas de Apoio às operações têm como objetivo auxiliar os departamentos e atividades a executarem suas funções operacionais (compras, estoque, produto, vendas, faturamento, recebimentos, pagamentos, qualidade, manutenção, planejamento e controle de produção etc.).

A contabilidade é, objetivamente, um Sistema de Informação e Avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

Dessa forma Padoveze (2004, p. 29) mantém que tendo em vista que uma organização é estruturada de forma hierárquica, a Contabilidade Gerencial deve suprir, através de informação contábil gerencial, todas as áreas da companhia. Como cada nível de administração dentro da empresa utiliza a informação contábil de maneira diversa, cada qual

com um nível de agregação diferente, o sistema de informação contábil gerencial deverá providenciar que a informação contábil seja trabalhada de forma específica para cada segmento hierárquico da companhia.

Já Hilário Franco, (*apud* Iudícibus e Marion, 2004, p. 30) conceitua Contabilidade Comercial como: “o ramo da Contabilidade aplicado ao estudo e ao controle do patrimônio das empresas comerciais, com o fim de oferecer informações sobre sua composição e suas variações, bem como sobre o resultado decorrente da atividade mercantil”.

2.2.2 Contabilidade gerencial e sistemas de informação

Padoveze (2004) entende que para que a informação contábil seja usada no processo de administração, é necessário que essa informação contábil seja desejável e útil para as pessoas responsáveis pela administração da entidade. Para os administradores que buscam a excelência empresarial, uma informação, mesmo que útil, só é desejável se conseguida a um custo adequado e interessante para a entidade. A informação não pode custar mais do que ela pode valer para a administração da entidade.

Crepaldi (2004) também comenta que a contabilidade gerencial está sofrendo mudanças importantes para refletir o novo ambiente desafiador que as empresas enfrentam, informações precisas, oportunas e pertinentes sobre a economia e o desempenho das empresas são cruciais para o sucesso organizacional. Assim, para implementar um Sistema de Informações Gerenciais deve considerar os seguintes pontos:

- Que informações seu sistema deverá possuir para controle econômico e financeiro da empresa;
- O que levar em consideração na decisão entre comprar pronto e desenvolver um sistema próprio;
- Como a controladoria pode ser mais eficaz pela utilização de um sistema de informação contábil abrangente;
- O diálogo com os Sistemas Integrados de Gestão Empresarial (*Enterprise Resource Planning - ERP*);
- Os requisitos necessários para se implantar um sistema de informações contábeis voltado para o usuário.

Na mesma direção Padoveze (2004) aponta que diante desses pressupostos básicos para a informação contábil, fica claro o caminho a ser adotado para que a contabilidade se transforme em ferramenta de ação administrativa e se torne um instrumento gerencial. Para se fazer, então, contabilidade gerencial, é mister a construção de um Sistema de Informação Contábil Gerencial. Em outras palavras, é possível fazer e é possível ter contabilidade gerencial dentro de uma entidade, desde que se construa um Sistema de Informação Contábil.

Assim os sistemas de informações gerenciais trazem benefícios para a empresa, à medida que otimizam o processo de gestão, reduzem os custos das operações, permitem a melhoria no acesso a informações, a rapidez na tomada de decisões, o aumento da produtividade e eficiência das gestões, a tomada antecipada de decisões e a melhoria dos resultados econômicos, financeiros e operacionais (OLIVEIRA, 2011).

Diante disso, é extremamente importante a decisão por parte das empresas de adotarem ou não um sistema de informação contábil gerencial, que seja capaz de avaliar, e de atuar como gerador de equilíbrio nas operações, sendo alimentado pelas informações oriundas da contabilidade.

2.2.3 Etapas de desenvolvimento e implantação de um sistema de informações

O atual estágio de desenvolvimento das entidades conduz à necessidade de adaptações e modificações nos sistemas de informação, especialmente naqueles voltados para o planejamento e o controle. Tão importante quanto utilizar adequadamente tais instrumentos é conhecer os aspectos inerentes a sua concepção, implantando operação e manutenção, as informações devem ser concebidas e comunicadas com base em princípios, procedimentos e orientações estabelecidos no modelo de gestão da empresa (OLIVEIRA, 2011).

Oliveira (2011) considera que na qualidade de principal cliente dos sistemas de informação operacional existentes nas entidades, e como fornecedor de informações aos processos decisórios empresariais, cabe à controladoria papel relevante nas atividades de desenvolvimento e implantação de um sistema de informações da empresa.

Esse papel justifica-se à medida que um adequado conhecimento da realidade empresarial, em seus aspectos técnico, econômico e político, aliado ao conhecimento e domínio das técnicas de implementação e utilização de recursos que permitam transformar

dados em informações, cria algumas das condições necessárias a um eficaz posicionamento da Controladoria no ambiente empresarial.

Para Crepaldi (2004), um sistema de informação contábil adequadamente estruturado irá permitir uma gestão eficaz das informações necessárias para a gestão econômica e financeira da empresa, bem como apresentará um grau máximo de eficácia na relação custo e benefício da geração e comunicação das informações.

Ainda segundo Crepaldi (2004), o Controlador deve decidir por um sistema de informação contábil, que pode ser desenvolvido especificamente para a empresa, ou pode decidir pela compra de um *software* já existente no mercado. Em ambos os casos, há a necessidade do conhecimento de todas as operacionalidades e funcionalidades mínimas necessárias para que os responsáveis por sua administração dentro da empresa consigam efetivá-lo e operá-lo eficazmente, considerando também nas integrações necessárias dentro de um sistema integrado de gestão empresarial.

Além disso, é necessário que o sistema contábil contemple a abrangência necessária para se constituir no principal sistema de Controladoria, operacional e estratégica, de tal forma que seja utilizado por todos os níveis hierárquicos dentro da organização e seja realmente um instrumento para o processo de gestão e avaliação de desempenho dentro da empresa.

No conceito de Padoveze (2004, p. 52) a informação deve ser útil:

A informação deve ser tratada como qualquer outro produto que esteja disponível para consumo. Ela deve ser desejada, para ser necessária. Para ser necessária, deve ser útil. Cabe a nós, contadores gerenciais, construir essa mercadoria com qualidade e custos competitivos, já que temos plena consciência de sua utilidade e, portanto, de sua extrema necessidade para o gerenciamento dos negócios.

Para Oliveira (2011, p. 52-53) as diferentes abordagens ao valor da informação estratégica para a empresa criam diferenças fundamentais para a determinação de uma abordagem mais centralizada ou descentralizada. Nesse contexto, devem ser considerados os seguintes pressupostos:

- **Cultura da informação:** na abordagem centralizada, tem como principal objetivo o controle e a necessidade de informação, em vez de ser uma cultura em que a informação relevante é partilhada livremente dentro da empresa e, talvez, com os fornecedores, clientes e outras partes interessadas. Até que ponto os administradores responsáveis confiam na utilização correta da informação estratégica por parte de seus colegas?
- **Orientação futura:** na abordagem centralizada, tende a centralizar a informação estratégica em decisões-chaves sobre compromissos concretos, com vista no desenvolvimento de uma cultura de aperfeiçoamento de pesquisa,

aprendizagem e antecipação às alterações de mentalidade e tendências críticas. O modelo tradicional tende a estar ligado às principais mudanças competitivas, em vez de estar ligado à percepção contínua do ambiente da empresa em situações de grande incerteza, complexidade e lucro.

- **Estrutura do fluxo de informação estratégica:** é mais vertical na abordagem centralizada, com divisões que fornecem informação a uma unidade da empresa para efeitos de revisão e interpretação. Na abordagem descentralizada, uma organização paralela permite que a informação seja partilhada pelos administradores, sobrepondo grupos sujeitos a uma constante alteração de limites. Os profissionais estão envolvidos em todas as fases, mas na abordagem descentralizada a informação estratégica de alta qualidade resulta da interatividade entre os diferentes grupos de administradores e empregados.
- **Organização da informação:** na abordagem centralizada estratégica, é orientada quase exclusivamente para as necessidades da alta direção, em vez de ter, como na abordagem descentralizada, o principal objetivo focado na construção de uma administração de aprendizagem e competência para toda a empresa.
- **Visão da informação:** na abordagem centralizada, a informação estratégica é vista como um fator de curto a médio prazo, ao contrário da visão de médio e longo prazo da abordagem descentralizada, na qual administradores a encaram como parte essencial para a configuração do futuro da empresa.
- **Tecnologia de informação:** o papel da tecnologia de informação é mais funcional, pois envolve menos pessoas no processo da informação estratégica, na abordagem centralizada. Diferentemente, na abordagem descentralizada, o papel da tecnologia de informação pode ser estratégico, à medida que as empresas desenvolvem soluções de rede para partilhar informações e *softwares* pelos diversos grupos de administradores.

Muitas empresas continuam utilizando uma ou mais combinações de diferentes abordagens funcionais para acompanhar as tendências. As modernas empresas, no entanto, encaram cada vez mais a informação estratégica como um processo de aprendizagem sistemática, no qual ela se torne parte da cultura e do comportamento dos administradores dentro da organização (OLIVEIRA, 2011).

Dessa forma, compreende-se pelos autores acima que o desenvolvimento e a implantação de um sistema de informações compreende algo complexo de ser executado nas empresas, pois deve-se levar em conta os custos que tal sistema trará para a organização, bem como a forma como o pessoal será qualificado para trabalhar e obter eficiência com o mesmo, porém sendo essas ações bem planejadas e o sistema de informações bem estruturado os benefícios obtidos para a organização são motivadores e competitivos.

2.2.4 *Finanças e contabilidade gerencial*

Uma empresa existe, entre outros objetivos, para aumentar a riqueza de seus proprietários. A administração cuida em determinar que produtos e serviços são necessários

e em colocá-los nas mãos dos consumidores. A administração financeira lida com decisões sobre planejamento a fim de atingir o objetivo de maximizar a riqueza dos proprietários. Como as finanças estão envolvidas em todos os aspectos operacionais da empresa, os gerentes não financeiros, como os gerentes financeiros, não podem efetivar suas obrigações sem informações financeiras (CREPALDI, 2004).

Padoveze (2004) igualmente comenta que uma informação contábil tem que ser explicitada no menor prazo possível, uma informação morosa ou atrasada perderá toda sua validade e fará parte do arquivo morto de dados. Por isso, a força de um sistema de informação contábil está em que tudo seja feito rigorosamente dentro dos prazos estipulados pelos usuários e no menor tempo possível, apesar de a informação contábil ter como estereótipo sua exatidão e veracidade, mais importante do que isso, muitas vezes, é o cumprimento do prazo das informações. Uma informação aproximada dentro do prazo é muito mais importante do que uma informação precisa atrasada.

Oliveira (2011) argumenta que em um país de dimensões continentais como o Brasil, a gestão estratégica passou a ser um fator imprescindível para a sobrevivência das organizações empresariais, a preocupação constante pela qualidade em um ambiente empresarial cada vez mais competitivo fez com que muitas empresas passassem a dedicar parte de seus recursos financeiros e humanos ao entendimento e aprimoramento dos processos de logística, reconhecido como o diferencial associado ao sucesso ou fracasso dos negócios.

Para Marion (2002) a Contabilidade é uma ciência social, pois estuda o comportamento das riquezas que se integram no patrimônio, em face das ações humanas (portanto, a Contabilidade ocupa-se de fatos humanos).

Ainda que a Contabilidade se utilize de métodos quantitativos, não se pode confundir-la com as ciências matemáticas (ou exatas) que têm por objetivo as quantidades consideradas abstratas que independem das ações humanas. Na Contabilidade, as quantidades são simples medidas dos fatos que ocorreram em função da ação do homem.

Segundo Marion (2002, p. 128):

A contabilidade surgiu basicamente da necessidade de donos de patrimônio que desejavam mensurar, acompanhar a variação e controlar suas riquezas. Daí poder-se afirmar que a Contabilidade surgiu em função de um usuário específico, o homem proprietário de patrimônio que, de posse das informações contábeis, passa a conhecer melhor sua “saúde” econômico-financeira, tendo dados para propiciar tomada de decisões mais adequadas.

Schmidt *et al* (2002) diz que o orçamento faz uso intensivo da contabilidade, a qual fornece a linguagem e a teoria que definirá como registrar, classificar e avaliar os itens do orçamento. Os ativos, passivos, receitas e despesas estarão avaliados segundo critérios estabelecidos pela contabilidade. Todos os fatos a serem considerados na previsão serão escritos na linguagem contábil. O papel da contabilidade no planejamento será:

- a) Conduzir o processo de definição do plano de contas, de modo que possa fazer o planejamento no grau de detalhamento desejado pelos usuários. O plano de contas do orçamento é o mesmo utilizado para registro das transações realizadas;
- b) Organizar o sistema de informações contábeis, de modo a espelhar a estrutura organizacional da empresa e suas peculiaridades (cultura, ramo de atividade) em centros de custos, centros de resultado ou centros de investimentos para que, na fase de controle, seja possível a definição das responsabilidades.

Desta maneira, é extremamente importante a decisão por parte das empresas de adotarem ou não um departamento financeiro, capaz de avaliar, e de atuar como gerador de equilíbrio e segurança nas operações, agindo com eficiência e trabalhando em conjunto com o setor de Contabilidade da empresa.

2.3 AUDITORIA: CONCEITOS E DEFINIÇÕES

Para Almeida (2010) as normas de auditoria geralmente aceitas exigem que o trabalho de auditoria seja adequadamente planejado. Planejar significa estabelecer metas para que o serviço de auditoria seja de excelente qualidade e ao menor custo possível. Os principais objetivos a serem seguidos são os seguintes:

- a) Adquirir conhecimento sobre a natureza das operações, dos negócios e forma de organização da empresa;
- b) Planejar maior cooperação do pessoal da empresa;
- c) Determinar a natureza, amplitude e datas dos testes de auditoria;
- d) Identificar previamente problemas relacionados com contabilidade, auditoria e impostos.

A auditoria deve ser planejada de modo que os problemas sejam evidenciados com

antecedência, para que a administração da empresa tenha tempo de solucioná-los sem que haja atraso na divulgação das demonstrações financeiras anuais, esse fato exige que o auditor execute os testes de auditoria primeiramente nas contas com possíveis problemas, contas essas que são evidenciadas pela avaliação do sistema de controle interno e da revisão analítica, o auditor externo, por meio do sistema de controle interno e da revisão analítica, obtém conhecimento de como os dados contábeis são compilados até serem levantadas as demonstrações contábeis, e, também, da natureza dos valores registrados nas diversas contas, informações essas que o ajudam na determinação dos procedimentos de auditoria e as datas mais adequadas para executá-los (ALMEIDA, 2010).

2.3.1 Objetivos da auditoria

No conceito de Crepaldi (2000), a administração de uma sociedade tem o dever de apresentar demonstrações contábeis e divulgações adequadas e esclarecedoras à opinião pública. O parecer dos auditores sobre esses demonstrativos é elemento fundamental na extensão que se traduz em sinônimo de confiabilidade às informações prestadas.

Frente a este conceito Attie (1998) sugere que o objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como sendo o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada. Em seu exame, o auditor, por um lado, utiliza os critérios e procedimentos que lhe traduzem provas que assegurem a efetividade dos valores apostos nas demonstrações financeiras e, por outro lado, cerca-se dos procedimentos que lhe permitem assegurar a inexistência de valores ou fatos não constantes das demonstrações financeiras que sejam necessários para seu bom entendimento.

Almeida (2010) também comenta que o risco da ocorrência de um erro, em uma empresa com um bom sistema de controle interno, é muito menor do que em uma empresa com um sistema de controle interno ruim. O auditor externo utiliza o sistema de controle interno da empresa para determinar a amplitude dos testes de auditoria, ou seja, quando o controle interno for bom, o auditor externo faz um menor volume de testes; caso contrário, o auditor externo faz um maior volume de testes.

Por sua vez Attie (1998, p. 35) argumenta que:

A complexidade e o volume das operações fazem com que os procedimentos de auditoria sejam aplicados por meio de provas seletivas, testes e amostragem, cabendo ao auditor, com base no controle interno e nos elementos de juízo de que dispõe, determinar o número de operações a serem examinadas, para obter elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

Almeida (2010, p. 16) aponta que:

O auditor externo deve examinar as demonstrações contábeis de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas; portanto, não é seu objetivo principal detectar irregularidades (roubos, erros propositais etc.), conquanto estas possam vir a seu conhecimento durante a execução do serviço de auditoria. Se o auditor externo fosse dirigir seu trabalho no sentido de detectar irregularidades, o preço de seu serviço seria muito alto; mesmo assim, ele não poderia assegurar-se de que todas as irregularidades foram descobertas, devido ao fato de que é muito difícil detectar irregularidades não registradas (como por exemplo: o comprador da empresa recebe uma comissão por fora e a nota fiscal de compra sai pelo valor correto), roubos em conluio etc.

Crepaldi (2000) salienta que um sistema de controles internos eficiente é uma garantia de que as demonstrações contábeis forma preparadas de forma cuidadosa. O auditor, neste caso, vale-se das evidências que se formam com base na aplicação, pela empresa, dos procedimentos de controle interno, tais como; autorizações, conferências processuais, registros etc.

Outro aspecto levantado por Almeida (2010) é que tendo em vista que o grau de complexidade da auditoria varia de empresa para empresa, pode ocorrer que determinados procedimentos relatados no programa de auditoria não sejam aplicáveis, como também pode ocorrer que o auditor tenha de adicionar outros procedimentos de auditoria, em função de circunstâncias peculiares de determinada companhia.

Do mesmo modo Attie (1998) sustenta que em um sistema de controle interno, que é base inicial para o trabalho de auditoria, os conhecimentos de administração podem prender-se ao fluxo das informações por toda a organização e, principalmente, pelos departamentos e setores que precisam ser comunicados; o tempo de informação e a forma pela qual são dadas ao conhecimento, como e quem controlará são, entre outros, itens de suma importância para o auditor.

Já no entendimento de Sá (2002) o conceito de auditoria, prende-se, pois às seguintes razões básicas:

- Observação sistemática para obter elementos de convicção para opinar sobre evidências relativas aos fenômenos da riqueza patrimonial azidental;

- Aplicação de metodologia própria à avaliação das observações sistemáticas dos elementos coletados;

- Conclusão sobre as avaliações, relatadas e sumarizadas, a seguir, em opiniões definidas, de acordo com a natureza das observações, aplicações metodológicas de indagação e avaliação.

A tendência moderna representa uma evolução relativa que primitivamente se atribuía à auditoria e que se limitava ao campo de simples verificação; o conceito hoje é dinâmico e prossegue em evolução, atribuindo-se à auditoria outras importantes funções, abrangendo todo o organismo da empresa e da sua administração.

2.3.2 Evolução histórica da auditoria

Attie (1998) identifica que o surgimento da auditoria está ancorado na necessidade de confirmação por parte dos investidores e proprietários quanto à realidade econômico-financeira espelhada no patrimônio das empresas investidas e, principalmente, em virtude do aparecimento de grandes empresas multigeograficamente distribuídas e simultâneo ao desenvolvimento econômico que propiciou participação acionária na formação do capital de muitas empresas.

Em essência, a causa da evolução da auditoria, que é decorrente da evolução da contabilidade, foi a do desenvolvimento econômico dos países, síntese do crescimento das empresas e da expansão das atividades produtoras, gerando crescente complexidade na administração dos negócios e de práticas financeiras como uma força motriz para o desenvolvimento da economia de mercado.

Crepaldi (2000, p. 48) também comenta que 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 ou auditoria independente surgiu como parte da evolução do sistema capitalista. No início, as empresas eram fechadas e pertenciam a grupos familiares. Com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade de a

empresa ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos em geral, principalmente visando à redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos e serviços no mercado (ALMEIDA, 2010).

A propósito Attie (1998) comenta que a auditoria, como especialização da contabilidade, possui técnicas e procedimentos próprios para a consecução de suas atividades. Por sua formação universitária, o auditor dispõe de conhecimentos contábeis que o habilitam a exercer trabalhos que envolvam a contabilidade, desde a coleta de informação em sua totalidade, como na sistemática de implantação de rotinas e de controles internos e todos os aspectos que ocasionam eventos e mudanças na posição patrimonial da empresa.

Este aspecto também é comentado por Almeida (2010) que relata que como consequência, as demonstrações contábeis passaram a ter importância muito grande para os futuros aplicadores de recursos, tanto na forma de instrumento de dívida quanto na forma de instrumento de capital. Como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações, os futuros investidores passaram a exigir que essas informações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica. Esse profissional, que examina as demonstrações contábeis da empresa e emite sua opinião sobre estas, é o auditor externo ou auditor independente.

Ainda segundo o entendimento de Attie (1998, p. 57):

A contabilidade rege papel importante para efeito de controle do que acontece na empresa em sua totalidade e estabelece critérios que lhe permitem coordenar os fatos ocorridos em todos os setores. Por seu lado, a auditoria presta-se a determinar a confiabilidade dos dados contábeis, uma vez que os fatos ocorridos em todos os setores da empresa podem ser traduzidos em lançamentos contábeis e expressos monetariamente.

Crepaldi (2000) afirma que a auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes. Consiste em controlar as áreas-chaves nas empresas a fim de evitar situações que propiciem fraudes, desfalques e subornos, por meio de testes regulares nos controles internos de cada organização.

Na mesma direção Attie (1992) aponta que a auditoria interna tem a responsabilidade de desenvolver suas tarefas em todas as empresas associadas, de caráter permanente, e em

todos os locais aplicáveis, analisando as políticas, procedimentos, usos e costumes, documentação, sistemas e métodos, para buscar a eficiência, o aprimoramento e a padronização dos controles aplicáveis às operações e atividades pertinentes às empresas.

2.3.3 Diferenças entre auditoria externa e interna

A administração da empresa, com a expansão dos negócios, sentiu a necessidade de dar maior ênfase às normas ou aos procedimentos internos, devido ao fato de que o administrador, ou em alguns casos o proprietário da empresa, não poderia supervisionar pessoalmente todas as suas atividades. Entretanto, de nada valia a implantação desses procedimentos internos sem que houvesse um acompanhamento, no sentido de verificar se estes estavam sendo seguidos pelos empregados da empresa (ALMEIDA, 2010).

Neste contexto Attie (1998) menciona que a auditoria das demonstrações financeiras 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 ênfase que se dá a cada situação depende de uma série de decorrências dos diferentes segmentos que compõem a organização.

Crepaldi (2000) reforça que a atividade de auditoria é bastante dinâmica e está em permanente mutação, o que requer maior atenção dos órgãos específicos ligados a essa área, no sentido de padronizar e estabelecer os procedimentos, fortalecer o sistema de auditoria e mercado de capitais, como consequência, dar maior segurança para os investidores, notadamente os pequenos, nas Companhias de capital aberto.

Em seguida Crepaldi (2000, p. 28) no mesmo sentido comenta que a auditoria tem por objeto:

O objeto da auditoria é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais.

Para Almeida (2010) o auditor interno surgiu como uma ramificação da profissão de auditor externo e, conseqüentemente, do contador. O auditor interno é um empregado da empresa, e dentro de uma organização ele não deve estar subordinado àqueles cujo trabalho examina. Além disso, o auditor interno não deve desenvolver atividades que possa vir um dia a examinar (como, por exemplo, elaborar lançamentos contábeis), para que não interfira em sua independência.

Por outro lado Almeida (2010) comenta que para o auditor externo, o principal objetivo é emitir um parecer ou opinião sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e os fluxos de caixa da empresa examinada. Também, se essas demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis e se esses princípios foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício social anterior.

Por ser empregado da empresa o auditor interno possui menor grau de independência, bem como possui maior tempo para realizar maior volume de testes na mesma. Em contrapartida o auditor externo não possui vínculo empregatício com a empresa auditada, o mesmo tem maior grau de independência, porém executa menor volume de testes, já que está interessado em erros que individualmente ou cumulativamente possam alterar de maneira substancial as informações das demonstrações contábeis.

2.3.4 Procedimentos de Auditoria

No entendimento de Attie (1992) o conhecimento da empresa como um todo, das operações e atividades por ela praticadas, de como e porque a empresa faz o que faz é essencial para realizar uma auditoria eficiente e eficaz. Quanto melhor o auditor compreender o dado em profundidade, maior possibilidade haverá de o exame ser eficiente, e mais valioso será o serviço do auditor. Se o auditor entende as operações e atividades da empresa, e em particular o dado em afirmação, poderá estudar melhor seus procedimentos e até idealizar aplicações específicas de acordo com as circunstâncias.

Marion (2002) afirma que relatório contábil é a exposição resumida e ordenada de dados colhidos pela contabilidade. Objetiva relatar às pessoas que se utilizam da contabilidade (usuários da contabilidade) os principais fatos registrados pela contabilidade em determinado período.

Para Sá (2010) os procedimentos de auditoria representam um conjunto de técnicas que o auditor utiliza para colher as evidências sobre as informações das demonstrações financeiras.

- a) Contagem física: esse procedimento é utilizado para as contas do ativo e consiste em identificar fisicamente o bem declarado nas demonstrações financeiras.
- b) Confirmação com terceiros: esse procedimento é utilizado pelo auditor para confirmar, por meio de carta, bens de propriedade da empresa em poder de terceiros, direitos a receber e obrigações.
- c) Conferência de cálculos: o contador efetua diversos cálculos em todo o processo de elaboração das demonstrações financeiras, evidentemente, um erro de cálculo ocasiona uma informação errônea nessas demonstrações. Portanto, o auditor deve conferir, na base de teste, esses cálculos.
- d) Inspeção de documentos: existem dois tipos de documentos: os internos e os externos. Os documentos internos são produzidos pela própria empresa, já os externos são fornecidos por terceiros à empresa, normalmente comprovando algum tipo de transação. Esses documentos representam os comprovantes hábeis que suportam os lançamentos contábeis nas contas de ativo, passivo, receita e despesa. O auditor examina esses documentos com o objetivo de constatar a veracidade dos valores registrados.

De acordo com o entendimento de Franco e Marra (2001, p. 297):

O programa de auditoria consiste no plano de trabalho para exame de área específica. Ele prevê os procedimentos que deverão ser aplicados para que se possa alcançar o resultado desejado. Deve, entretanto, ser bastante amplo e flexível, para permitir alterações durante o andamento das verificações, segundo aconselham as circunstâncias, isto é, a maior ou menor eficiência dos controles internos do cliente.

A elaboração de um programa implica selecionar os procedimentos que podem ser aplicados a determinadas situações, estabelecendo-se sua amplitude e oportunidade. Esses procedimentos se fundamentam em métodos próprios da auditoria, de forma que o auditor deve ter profundo conhecimento desses métodos, não só para poder elaborar o programa, como, principalmente, para executar o trabalho (FRANCO E MARRA, 2001).

Catelli (2001) sugere como pré-requisito para um desempenho eficaz da função controle é um sistema de informação eficiente, que revelará a necessidade de ações corretivas

no momento oportuno, possibilitando aos gestores julgar se seus objetivos ainda são apropriados ou não, por causa das mudanças ambientais constantes. A função controle está intimamente ligada a função planejamento por meio do sistema de *feedback* que fornece informações sobre o resultado das decisões passadas. Tal sistema é necessário para avaliar a qualidade do processo decisório e seus aprimoramentos.

Almeida (2010) considera que para o auditor se certificar acerca do nível em que se encontra o controle interno da organização, pode o mesmo se valer de testes de observância que mostrarão se o sistema de controle interno levantado é o que está realmente sendo utilizado, caso o sistema em uso seja diferente do descrito nos manuais internos, o auditor deve alterar as informações sobre o sistema, anteriormente levantadas, de forma a ajustá-las à situação real existente.

Sá (2002) ressalta que os fins da auditoria podem sofrer maiores relevos sob certos aspectos, de acordo com o regime político e econômico das nações; nos países onde o Estado interfere mais substancialmente na ocupação produtiva, o regime de exames tende a concentrar-se nos aspectos de “moralidade das contas públicas”; naquelas nações onde o regime é de maior competição entre os particulares vai assumindo maior relevância a proteção da “poupança particular no mercado de capitais”.

Existem, pois, tarefas “concomitantes” e “subsequentes”, ou seja, as que acompanham os fatos patrimoniais enquanto ocorrem e as que só procedem à verificação depois de sucedidos os fenômenos; em todos os casos há necessidade de uma previsão ou plano que oriente o método executivo (SÁ, 2002).

Na mesma direção Almeida (2010, p. 67) comenta sobre os papéis de trabalho do auditor:

Uma das normas de auditoria geralmente aceitas estabelece que o auditor deve colher elementos comprobatórios suficientes a fim de apoiar seu parecer sobre as demonstrações financeiras (balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, demonstração das mutações do patrimônio líquido ou demonstração de lucros e prejuízos acumulados, demonstração dos fluxos de caixa, demonstração do valor adicionado e notas explicativas) examinadas.

Normalmente as firmas de auditoria preparam programas padrões, a serem preenchidos pelos auditores, para todas as áreas das demonstrações financeiras e também para outros assuntos relacionados com o exame auditorial (planejamento, supervisão, riscos em auditoria, avaliação do controle interno etc.).

Franco e Marra (2001) destacam que o fim principal da auditoria é a confirmação dos registros contábeis e consequentes demonstrações contábeis. Na consecução de seus objetivos ela contribui para confirmar os próprios fins da Contabilidade, pois avalia a adequação dos registros, dando à administração, ao fisco e aos proprietários e financiadores do patrimônio a convicção de que as demonstrações contábeis refletem, ou não, a situação do patrimônio em determinada data e suas variações em certo período.

Em seguida a outra postura de Franco e Marra (2001, p. 32) resume que:

A finalidade da auditoria não é apenas a de confirmar a existência dos registros e a veracidade dos comprovantes, mas vai além, julgando da moralidade do ato praticado. O registro poderá estar tecnicamente elaborado, assim como o fato ser legalmente comprovado; porém, o ato da administração poderá ser moralmente indefensável, cabendo à auditoria apontá-lo para julgamento dos titulares do patrimônio ou de seus credores.

Portanto, segundo o entendimento dos autores acima os procedimentos de auditoria são em si a base para um trabalho eficiente do auditor, pois de sua correta elaboração e aplicação na empresa auditada depende a formação e julgamento de um parecer de auditoria que atenda e confirme os registros contábeis anteriormente analisados e comprovem a eficiência dos controles internos.

2.4 CONTROLES INTERNOS

2.4.1 Importância e objetivos dos controles internos

O trabalho de Crepaldi (2000) mantém que o exame de controle interno é uma das fases mais importantes no trabalho do auditor, por isso, ele deve estar devidamente qualificado para bem conduzir seu exame. As causas que originam a ocorrência de fraudes e dão margem à desconfiança quanto à validade dos dados contábeis podem ser relacionadas com a ausência de qualquer controle, normas de controle falhas e ineficientes, e normas de controle boas e eficientes, porém mal executadas na prática.

Almeida (2010) por seu lado aponta que o objetivo principal do auditor externo ou independente é emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras auditadas. Logo, o auditor deve somente avaliar os controles internos relacionados com estas demonstrações, que são, no caso, os controles contábeis.

Outro aspecto levantado por Crepaldi (2000) é que cabe à administração a responsabilidade pela criação e manutenção do controle interno. Todavia, a responsabilidade do auditor sobre o controle interno limita-se a:

- a) Apreciar de modo inteligente os procedimentos em vigor e determinar se oferecem um razoável grau de confiança;
- b) Verificar se o sistema está sendo corretamente aplicado; e
- c) Reportar as falhas observadas, oferecendo recomendações para saná-las.

A revisão do controle interno deve ser, no mínimo, suficientemente extensa até que o auditor possa chegar a uma conclusão sobre a razoabilidade que este mesmo controle lhe proporciona quanto à organização da empresa de modo geral.

Crepaldi (2000) considera ainda que o interesse do auditor no controle interno é analítico, objetivando determinar até onde seu programa de auditoria deve ser reduzido ou estendido, em virtude da eficiência dos controles usados pela empresa (extensão dos exames). A avaliação dos controles internos tem como escopo principal determinar a natureza, a profundidade e a extensão dos exames finais de balanço e, como escopo secundário, sugerir aprimoramento em relatório específico.

Já para Attie (1998) 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.

A confiabilidade dos resultados gerados por esse fluxo que transforma simples dados em informações a partir das quais os empresários, utilizando-se de sua experiência administrativa, tomam decisões com vistas no objetivo comum da empresa, assumem vital importância.

Na mesma direção Almeida (2010) comenta que não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias.

Frente a esse conceito Almeida (2010, p. 49) salienta:

O custo do controle interno não deve exceder aos benefícios que dele se espera obter. Isso quer dizer que os controles mais sofisticados (normalmente mais onerosos) devem ser estabelecidos para transações de valores relevantes, enquanto

os controles menos rígidos devem ser implantados para as transações menos importantes.

Attie (1998) diz que um sistema de controle interno implica que os funcionários tenham liberdade de atuação na execução de seus compromissos para buscar melhores resultados. Contudo, para evitar que esses mesmos funcionários exorbitem em suas funções e possam tirar benefícios em seu próprio proveito, deste modo, prejuízos à entidade social, por erros intencionais ou dolosos, um adequado sistema de controle interno limita a prática desses atos e possibilita que estes não permaneçam arquivados em definitivo. Por último, o sistema de controle interno previne que funcionários possam cair em tentação dado a possíveis problemas pessoais ou financeiros e incorrer em atos ilícitos.

Este aspecto também é comentado por Crepaldi (2000, p. 231):

É essencial haver segregação definida entre a responsabilidade de custódia física dos bens e a de manutenção dos registros correspondentes. Qualquer pessoa que registre transações e tenha acesso aos bens está em condições, em geral, de cometer e ocultar fraudes ou irregularidades no curso normal de suas funções.

Dessa forma a falta de segregação de funções de custódia e registro permitiria ao encarregado do almoxarifado ou armazém apropriar-se indevidamente de mercadorias e depois ocultar o roubo, manipulando os registros permanentes de estoque. Daí se depreende que o departamento de contabilidade não deveria ter funções de contabilização e de custódia. Enquanto se mantêm segregadas as funções de contabilização e de custódia, só se poderiam ocultar as irregularidades por completo por meio de conluio entre empregados. A maioria dos sistemas de controle interno pode ser burlada por meio de conivência (CREPALDI, 2000).

2.4.2 Confronto dos ativos com os registros

A empresa deve estabelecer procedimentos de forma que seu ativos, sob a responsabilidade de alguns funcionários, sejam periodicamente confrontados com os registros da contabilidade. O objetivo desse procedimento é detectar desfalque de bens ou até mesmo registro contábil inadequado de ativos (ALMEIDA 2010).

No entendimento de Attie (1998) a empresa, como um todo, pode ser caracterizada como a conjunção de vários subsistemas. Cada um dos subsistemas, por sua vez, compõe-se

de uma cadeia de procedimentos destinados a gerar e registrar informações finais. O planejamento de um sistema, além de resultar num sistema eficiente, prático, econômico e útil, deve levar em conta a definição de procedimentos especificamente destinados para promover o controle sobre as operações e as atividades preferencialmente formalizadas através de manuais.

Do mesmo modo Crepaldi (2000) cita exemplos desse confronto:

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

Crepaldi (2000) igualmente orienta que se a empresa não adota o procedimento de comparar os ativos com os registros contábeis, fica em aberto a possibilidade de o funcionário custodiante se apoderar indevidamente do ativo sem que esse fato seja descoberto, por muito tempo.

Ao referir-se a tal assunto Almeida (2010, p. 45) entende que:

A empresa deve limitar o acesso dos funcionários a seus ativos e estabelecer controles físicos sobre esses. O acesso aos ativos da empresa representa:

- manuseio de numerário recebido antes de ser depositado em conta corrente bancária;
- emissão de cheque sozinho (única assinatura);
- manuseio de cheques assinados;
- manuseio de envelopes de dinheiro de salários;
- custódia de ativos (dinheiro em caixa, cautelas de títulos, estoques, imobilizado etc.).

Attie (1998) também comenta que o objetivo do controle interno relativo ao estímulo à eficiência operacional determina prover por meios necessários à condução das tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme.

Percebe-se desta forma que a constante preocupação da empresa com a real situação de seus ativos deve ser norteada por procedimentos específicos de controle e observação diários com a finalidade de assegurar que os funcionários em sua grande maioria tenham aderência às políticas e normas existentes e que também existem mecanismos de garantia ao cumprimento adequado destas pelo pessoal.

2.4.3 Limitações do controle interno

Para Almeida (2010) as limitações do controle interno são principalmente com relação a:

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

Devido aos pontos relatados, mesmo no caso de a empresa ter um excelente sistema de controle interno, o auditor externo deve executar procedimentos mínimos de auditoria.

Attie (1998) igualmente enfatiza que bons controles internos previnem contra a fraude e minimizam os riscos de erros e irregularidades, porque, por si só, não bastam para evita-los, assim, por exemplo, a segregação de uma operação em fases distintas, confiadas a diversas pessoas, reduz o risco de irregularidades; porém, não pode evitar que estas ocorram, se as diversas pessoas que intervêm no processo se puserem de acordo para cometer algum ato fraudulento.

Neste sentido Crepaldi (2000) igualmente defende que para um funcionário praticar um desfalque ele tem de ter acesso aos ativos da empresa. Os desfalques podem ser temporários ou permanentes. O desfalque temporário ocorre quando um funcionário apossa-se de um bem da empresa e não altera os registros da contabilidade (transferindo o ativo roubado para despesas), já o desfalque permanente ocorre quando um funcionário desvia um bem da empresa e modifica os registros contábeis, de forma que os ativos existentes concordem com os valores registrados na contabilidade, para que suceda esse tipo de desfalque é necessário que o funcionário tenha acesso aos ativos e aos registros contábeis.

Ainda segundo Sá (2002) existem controles cujo custo é maior do que a perda que sua

ausência pode causar. Nesse caso, os empresários abandonam a burocracia e aceitam uma “margem de perda”, que repassam ao preço, são exemplos os casos de furtos de miudezas em supermercados ou em lojas de varejo de muitos artigos.

Portanto nota-se assim a importância dos controles internos em uma organização, porém do outro lado observa-se que os mesmos ainda que bem planejados e aplicados de maneira correta possa estar sujeitos a falhas ocasionadas por pessoas mal intencionadas que ignoram ou colocam o sistema de controles internos de lado na execução de suas atividades, tendo como objetivo fraudar a empresa ou isentar-se de obrigações.

2.4.4 A Controladoria

Para Schmidt *et al* (2002) a controladoria surgiu no início do século XX nas grandes corporações norte-americanas, com a finalidade de realizar rígido controle de todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e/ou filiais. Um significativo número de empresas concorrentes, que haviam proliferado a partir da Revolução Industrial, começaram a se fundir no final do século XIX, formando grandes empresas, organizadas sob forma de departamentos e divisões, mas com controle centralizado. O crescimento vertical e diversificado desses conglomerados exigia, por parte dos acionistas e gestores, um controle na central em relação aos departamentos e divisões que rapidamente se espalhavam nos Estados Unidos e em outros países.

A controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas (CATELLI, 2001).

Igualmente para Catelli (2001) a Controladoria, por este ângulo, estará voltada para modelar a correta mensuração da riqueza (patrimônio dos agentes econômicos), a estruturação do modelo de gestão – notadamente os relacionados com os aspectos econômicos da entidade, incluindo os modelos de decisão e informação – do sistema de informações. A interação multidisciplinar é verificada pela agregação de conceitos das áreas de economia, administração e sistema de informação, entre outras.

Attie (1992) entende que os objetivos do controle interno expostos visam à configuração de segurança adequada às atividades praticadas ao longo de toda a empresa, de forma vertical e horizontal.

Schmidt *et al* (2002) nota que a controladoria tradicional, como órgão administrativo e como corpo de conhecimentos, tem sido a responsável pela apresentação, aos gestores, de um plano (modelo) de ação que otimize todos e cada um dos resultados individuais (ótimo local) de produtos e das diversas áreas de responsabilidade em que se organizam as empresas, bem como o resultado global (ótimo global) da empresa, representado pela soma dos resultados individuais.

Porém frente a esse conceito Schmidt *et al* (2002, p. 201) apresenta:

A controladoria, em uma visão tradicional, preocupa-se em criar e gerenciar sistemas de informação para apoiar a gestão econômico-financeira das empresas, ou seja, de cada elo da cadeia de valor. No entanto, isto não é mais eficiente. Não basta mais coordenar e promover a eficiência das atividades internas da empresa. No ambiente cada vez mais competitivo em que as empresas atuam, ser uma organização eficiente não é suficiente. Muitas vezes, a empresa pode ser apenas o elo eficiente de uma cadeia de valor ineficiente

A natureza do sistema de controle interno, à luz da empresa deve basear sua fundamentação nos conhecimentos de administração de empresas, teoria de organização, sistemas, administração de pessoal, contabilidade, e assim por diante. A implantação dos próprios procedimentos de controle precisa levar em conta o custo de implantação e o benefício que pode trazer. Embora o cálculo do benefício apresente dificuldade prática de aplicação, devido ao fato de que nem sempre é possível estimar os benefícios que o controle propiciará no futuro, é preciso leva-lo em consideração principalmente nos casos em que a implantação de novos controles pode ter efeito relevante sobre os custos da empresa (ATTIE, 1992).

Para tanto, os controles internos são fundamentais para a gestão das empresas, podendo assim prevenir ou evitar erros e fraudes. Mas para que possam ser eficientes nos seus objetivos, eles devem se orientar por princípios, e normas que deverão ser seguidos pelas empresas. São estes princípios e normas que garantem a proteção aos seus ativos bem como evitam o surgimento de fraudes decorrentes de um controle interno ineficiente.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo descrevem-se os procedimentos metodológicos e apresentam-se as técnicas de pesquisa que serão utilizadas para a solução do problema proposto.

Segundo Cervo e Bervian (2002) o espírito ou método científico representa, antes de mais nada, uma atitude ou disposição subjetiva do pesquisador que busca soluções sérias, com métodos adequados, para o problema que enfrenta. Essa atitude não é inata na pessoa; ao contrário disso, é conquistada ao longo da vida, à custa de muitos esforços e exercícios, ela pode ser aprendida.

Para Marconi e Lakatos (2005) o método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros –, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.

Apresentam-se nos próximos itens a classificação da pesquisa quanto: ao delineamento, universo de pesquisa; procedimentos e técnica de coleta de dados e análise e interpretação dos dados e as variáveis do estudo.

3.1 CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA

A pesquisa objetiva verificar se os controles internos estão sendo cumpridos na área específica de estoques da empresa estudada, e se os mesmos são adequados.

Assim, para atingir os objetivos do trabalho, a pesquisa utilizada será à descritiva, o qual, segundo Diehl e Tatim (2004) e Gil (2006), têm como objetivo principal a descrição das características de determinada população, fenômeno, ou permite o estabelecimento de relação

entre variáveis.

Quanto à natureza, esta pesquisa foi aplicada, a qual, segundo Cervo e Bervian (2002, p. 65), o pesquisador preocupa-se em gerar conhecimento para aplicação prática, sendo que “o investigador é movido pela necessidade de contribuir para fins práticos mais ou menos imediatos”.

Para a abordagem do problema utilizou-se a técnica qualitativa, pois se apresenta um referencial teórico sobre contabilidade, controles internos, contabilidade gerencial e auditoria, voltados à gestão na área de estoques e sua aplicação para melhorar à eficiência e eficácia da empresa.

3.1.1 CLASSIFICAÇÃO QUANTO AOS OBJETIVOS

Quanto aos objetivos este estudo, classificou-se como descritivo, na concepção de Gil (1999), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis, uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados.

A pesquisa bibliográfica é um apanhado geral sobre os principais trabalhos já realizados, revestidos de importância, por serem capazes de fornecer dados atuais e relevantes relacionados com o tema. O estudo da literatura pertinente pode ajudar a planificação do trabalho, evitar publicações e certos erros, e representa uma fonte indispensável de informações, podendo até orientar as indagações (MARCONI E LAKATOS, 2005).

Como faz notar Cervo e Bervian (2002) os objetivos que se têm em vista definem, muitas vezes, a natureza do trabalho, o tipo de problema a ser relacionado, o material a coletar etc. Quanto à sua natureza, os objetivos podem ser: intrínsecos, quando se referem aos problemas que se quer resolver; extrínsecos, tais como dever de aula, solicitação de interessados, trabalhos finais dos cursos de formação, resolver problemas pessoais, produzir algo de original, podendo, entretanto, ser definido como objetivos gerais e específicos.

3.1.2 CLASSIFICAÇÃO QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

A pesquisa documental, devido a suas características, pode chegar a ser confundida com a pesquisa bibliográfica. Gil (1999) destaca como principal diferença entre esses tipos de pesquisa a natureza das fontes de ambas as pesquisas. A pesquisa bibliográfica utiliza-se principalmente das contribuições de vários autores sobre determinada temática de estudo, já a pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

Marconi e Lakatos (2005) em síntese sustentam que os métodos de procedimento constituem etapas mais concretas da investigação, com finalidade mais restrita em termos de explicação geral dos fenômenos menos abstratos. Pressupõem uma atitude concreta em relação ao fenômeno e estão limitadas a um domínio particular.

Por seu lado Cervo e Bervian (2002) argumentam que praticamente todo o conhecimento humano pode ser encontrado nos livros ou em outros impressos que se encontram nas bibliotecas. A pesquisa bibliográfica tem como objetivo encontrar respostas aos problemas formulados, e o recurso é a consulta dos documentos bibliográficos. Para encontrar o material que interessa a uma pesquisa é necessário saber como estão organizados os textos, as bibliotecas e os bancos de dados, bem como suas formas de melhor organização.

Desse modo o presente trabalho se classifica como documental, pois para a execução do mesmo será realizado um estudo de documentos e relatórios gerados pelo sistema informatizado da empresa, bem com papéis utilizado para conferência do estoque de mercadorias e procedimentos realizados.

3.1.3 CLASSIFICAÇÃO QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA

No entendimento de Marconi e Lakatos (2005) definir um problema significa especificá-lo em detalhes precisos e exatos. Na formulação de um problema deve haver clareza, concisão e objetividade. A colocação clara do problema pode facilitar a construção da hipótese central.

A proposição do problema é tarefa complexa, pois extrapola a mera identificação, exigindo os primeiros reparos operacionais: isolamento e compreensão dos fatores

específicos, que constituem o problema no plano de hipóteses e de informações.

Cervo e Bervian (2002) enfatizam que enquanto o tema permanecer apenas em nível de discurso, não se iniciou a investigação propriamente dita. O tema escolhido deve ser questionado, portanto, pela mente do pesquisador, que deve transformá-lo em problema de pesquisa, mediante seu esforço de reflexão, sua curiosidade ou talvez seu gênio. Descobrir os problemas que o tema envolve, identificar as dificuldades que ele sugere, formular perguntas ou levantar hipóteses significa abrir a porta, através da qual o pesquisador pode penetrar no terreno do conhecimento científico, problema é uma questão que envolve intrinsecamente uma dificuldade teórica ou prática, para a qual se deve encontrar uma solução.

Desta forma o presente trabalho pode ser classificado como estudo de caso, porque será aplicado somente em uma loja da rede, não necessariamente tendo aplicação teórica e prática nas demais lojas da cooperativa, devido ambas possuírem estrutura física e também realidades de gestão diferentes.

O universo da pesquisa será a loja de ferragens da matriz e o depósito central de mercadorias, devido ao maior volume de operações de compra e venda, transferências internas, conferências de estoques, entre outras atividades.

3.2 PLANO DE COLETA DE DADOS

Nesta pesquisa, foi verificada a gestão e os controles na área de estoques desta empresa analisando suas rotinas e através de questionários aplicados ao gerente da loja, e perguntas direcionadas ao pessoal da equipe de apoio (depósito central de mercadorias), balconistas da loja e o comprador de mercadorias, bem como do estudo de relatórios internos e do sistema informatizado da empresa.

3.2.1 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Cervo e Bervian (2002) apontam que os estudos descritivos tratam-se do estudo e da descrição das características, propriedades ou relações existentes na comunidade, grupo ou realidade pesquisada.

Segundo Diehl e Tatim (2004, p. 82), “na pesquisa de caráter qualitativo, o

pesquisador, ao encerrar sua coleta de dados, depara-se com uma quantidade imensa de notas de pesquisa e de depoimentos, materializados na forma de texto”.

Após a coleta de dados nos questionários e relatórios internos e do sistema, os mesmos serão comparados com a literatura existente e, dessa forma, serão apresentadas sugestões de melhorias ou implantação de novos controles. Pretende-se realizar, ainda, avaliação dos controles internos existentes quanto a sua efetiva utilização na empresa, apresentando, assim, o grau de confiabilidade dos mesmos.

Para facilitar a compreensão da teoria e dos dados pesquisados pretende-se ainda criar quadros e tabelas demonstrativas no Microsoft Word, onde serão também apresentados e discutidos os resultados do referente estudo e seu posterior impacto na rotina de controles internos e gestão de estoques da empresa.

3.3 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

De acordo com Marconi e Lakatos (2005) nem sempre é possível prever todas as dificuldades e problemas decorrentes de uma pesquisa que envolva coleta de dados, questionários podem não funcionar; as perguntas serem objetivas, mal formuladas, ambíguas, de linguagem inacessível; reagirem os respondentes ou se mostrarem equívocos; a amostra ser inviável (grande ou demorada demais).

Além disso Marconi e Lakatos (2005) citam que nem sempre há possibilidade de pesquisar todos os indivíduos do grupo ou da comunidade que se deseja estudar, devido à escassez de recursos ou à premência do tempo. Nesse caso, utiliza-se o método da amostragem, que consiste em obter um juízo sobre o total (universo), mediante a compilação e exame de apenas uma parte, a amostra, selecionada por procedimentos científicos.

Cervo e Berviam (2002, p. 25) comentam que:

O método científico quer descobrir a realidade dos fatos e esses ao serem descobertos devem, por sua vez, guiar o uso do método. Entretanto, como já foi dito, o método é apenas um meio de acesso; só a inteligência e a reflexão descobrem o que os fatos e os fenômenos realmente são.

Os fatos humanos e sociais implicam maior complexidade do que os quantitativos ou físicos. A abordagem e análise qualitativa comportam algo da subjetividade do próprio ser

humano que tende a abordá-los e a analisa-los orientados por matrizes filosóficas e ideológicas exteriores aos próprios fatos. Enfim, pode-se dizer que as incertezas e angustias humanas em relação a sua origem, finalidade e destino são componentes importantes na determinação do grau de certeza e de precisão na pesquisa, uma vez que o rigor metodológico aplicado na condução da própria pesquisa é sempre relativo. Essa é a base da origem da diversidade de opiniões, por vezes desconcertantes, sobre várias questões das ciências humanas e sociais (CERVO E BERVIAN, 2002).

Yin (2001) salienta ainda que existe a dificuldade de generalização, pois a análise de um único caso fornece uma base muito pequena e frágil para que seja generalizado, porém, acrescenta que o papel do estudo de caso é expandir ou generalizar proposições teóricas.

Em seguida Yin (2001), comenta que existem ainda contra o estudo de caso algumas restrições, pois o mesmo não tem procedimentos metodológicos rígidos. Salienta que, neste caso, é importante que o pesquisador aumente o cuidado no planejamento, coleta e interpretação dos dados.

Portanto em relação à generalização, o estudo de caso apresenta limitações por ser desenvolvido em um setor específico ou ramo isolado, podendo não servir como parâmetro para outras situações ou casos semelhantes. Neste trabalho a pesquisa objetiva contribuir com a gestão da empresa estudada, através da melhoria dos controles internos existentes.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 – APRESENTAÇÃO DA EMPRESA E DO OBJETO DE PESQUISA

Embora o cooperativismo moderno, na forma que o conhecemos hoje, tenha surgido em meados do século XIX, na Europa, suas raízes remontam à antiguidade, pois na Babilônia já se arrendava terra para exploração conjunta com o objetivo de prover a sociedade de gêneros alimentícios.

No Brasil, as primeiras experiências de cooperativismo vieram por meio de ações de padres jesuítas no sul do país no início do século XVII. Esses religiosos, utilizando-se da persuasão e movidos pelo princípio do auxílio mútuo – mutirão –, que os índios brasileiros já praticavam, fundaram as reduções jesuítas: comunidades solidárias fundamentadas no trabalho coletivo com objetivo de promover o bem-estar dos membros da comunidade.

Mesmo considerando todos esses indícios de organizações fundamentadas nos moldes cooperativistas, a Aliança Cooperativa Internacional – ACI – considera como marco do nascimento do cooperativismo a união dos 28 tecelões de Rochdale, Inglaterra.

Naquela ocasião, ano de 1844, em meio à Revolução Industrial, onde as condições de trabalho degradantes castigavam o operariado, 28 tecelões se organizaram e criaram uma cooperativa de consumo nos moldes que a conhecemos hoje (Rochdale Society of Equitable Pioneer). Tal organização seria regida por princípios próprios, balizadas por valores do ser humano e na democracia como solução dos problemas.

Já no Brasil, a experiência cooperativista europeia chegou através do Pe. Theodor Amstad em 1902 no estado do Rio Grande do Sul. Sob a inspiração desse Padre jesuíta, conhecedor da experiência alemã de cooperativismo, instalaram-se no sul do país as primeiras cooperativas de crédito e agrícolas. O modelo pregado pelo Pe. Amstadt aplicava-se às pequenas comunidades rurais e baseava-se na honestidade de seus cooperados.

O cooperativismo brasileiro abrange 13 áreas econômicas: agropecuário, consumo, crédito, educacional, especial, habitacional, infraestrutura, mineral, produção, saúde, trabalho, transporte, turismo – e goza de reconhecimento no cenário socioeconômico do país. Em 2010 existiam mais de 6.652 cooperativas, congregando mais de 9 milhões de cooperados e empregando por volta de 290 mil trabalhadores. Ou seja, trata-se de um sistema econômico e social de relevância indiscutível e que merece especial atenção.

4.1.2 - HISTÓRICO DA EMPRESA

O surgimento da empresa estudada teve muito a ver com a cultura do trigo na região, por volta de 1950, o governo decidiu incentivar o plantio de trigo, além de conceder financiamentos especiais, importou dos estados unidos uma certa quantidade de silos metálicos para serem montados no interior, tendo sido Espumoso um dos municípios contemplados com esses armazéns.

Motivados por tais medidas, os produtores dedicaram-se ainda mais ao plantio do trigo, fazendo com que a produção desse cereal aumentasse bastante na região. Mas, com isso começaram a surgir alguns problemas, tais como: armazenagem, comercialização, transporte do produto, assistência técnica e outros.

Preocupados com esses problemas, no dia 11 de outubro de 1959 um grupo de agricultores espumosenses reuniu-se no Salão Paroquial e decidiu que a situação deveria mudar.

Após trocar ideias, chegaram à conclusão que o melhor caminho para isso seria o cooperativismo. Foi aí que teve início uma trajetória de muito trabalho e dedicação de várias pessoas que durante gerações contribuíram com sua força de trabalho para tornar a empresa no que ela é hoje, sinônimo de solidez, confiança e crescimento sustentável, além de estar ocupando lugar de destaque na região onde atua.

Inicialmente, a Cooperativa limitou-se a receber a produção de trigo dos associados, mais tarde, passou a fornecer-lhes sementes de trigo, bem como fertilizantes e outros insumos, o recebimento da produção de soja dos associados iniciou no ano de 1964, produção pequena, com pouca expressão econômica, mas que prometia grande desenvolvimento, e desta forma, incentivando a produção de trigo e soja e também a diversificação das atividades na propriedade rural, a Cooperativa viu crescer a produção e a renda de seus associados.

Desse modo ao longo dos anos tornou-se uma cooperativa sólida e autossustentável figurando atualmente entre as 1.000 maiores do país em vendas líquidas segundo o ranking Melhores e Maiores da Editora Abril com base no balanço do exercício 2013 ficando no 834º lugar com 533,4 milhões de reais em vendas líquidas e um crescimento de 4,6%, também aparece na 198ª posição entre as 400 maiores empresas do ramo do agronegócio, hoje a Cooperativa possui cerca de 6.297 associados, e 1.210 funcionários sendo o maior

empregador do município de Espumoso e em outros municípios de sua atuação, bem como tem o maior percentual de recolhimento de ICMS desta cidade possuindo treze unidades de recebimento e armazenagem de grãos, localizadas nos municípios de Espumoso, Alto Alegre, Campos Borges, Salto do Jacuí, Estrela Velha, Arroio do Tigre, Sobradinho, Rio Pardo e Pântano Grande, com capacidade para duzentos e setenta e seis mil toneladas de produtos e equipadas com tecnologia e controle avançado de qualidade. Parceira de seus associados comercializa ampla variedade de insumos e sementes certificadas com garantia e estoque a pronta entrega.

No setor de agroindústrias possui um engenho de arroz, localizado em Pântano Grande, e fábrica de rações, moinho de trigo, frigorífico e posto de resfriamento de leite, localizados na Sede, em Espumoso – RS.

Através de setores de apoio como administrativo, financeiro, jurídico, assistência técnica agrícola e veterinária e de uma transportadora que conta com uma moderna frota de caminhões, a Cooperativa proporciona amparo e segurança aos associados

Ciente de sua importância para as comunidades onde está inserida e de sua responsabilidade para a construção de uma sociedade mais solidária, atua em forma de parcerias com entidades, escolas e prefeituras, colaborando em vários eventos.

A proteção ao meio ambiente também merece sua atenção. Para tanto, conta com um sistema de açudes de decantação da água utilizada pelo frigorífico, viveiro de mudas para reflorestamento, com capacidade para produzir mais de um milhão de mudas por ano, e participa ainda como sócia fundadora da Associação das Revendas de Pesticidas de Espumoso – ARPE, que realiza recolhimento de embalagens vazias de agrotóxicos e lubrificantes.

Durante sua trajetória estabeleceu uma extensa rede de varejo, dispondo de supermercados, lojas de confecções e restaurante, além de lojas de ferragens, farmácias veterinárias e postos de combustíveis.

Negócio da Empresa: tem como negócio o agronegócio de alimentos, relacionado com a produção agropecuária dos associados.

Missão da Empresa: A Cooperativa tem como missão satisfazer seus associados, funcionários, clientes e fornecedores, sendo um referência positiva em agronegócio e serviços, integrando-se à comunidade e zelando pelo meio ambiente.

Princípios da Empresa: Honestidade e transparência, Total atenção ao cliente, Qualidade como maior marca, Rentabilidade nos negócios, Fidelidade e participação, Tecnologia e criatividade, Imagem (compromisso de todos), Parceria e negociação, Profissionalização e competência, Integração no desenvolvimento regional.

O presente estudo foi realizado em uma empresa do ramo comercial (loja de ferragens) a qual é composta por oito lojas, a mesma faz parte de uma ampla rede de varejo formada também por supermercados, magazines e postos de combustíveis, todos pertencem à mesma cooperativa. A loja matriz tem sua localização na sede do município de Espumoso-RS, habitado por 15.240 pessoas (Fonte IBGE 2010). Comercializa uma ampla linha de peças agrícolas, ferragens, medicamentos veterinários e rações, atualmente a cooperativa possui outras lojas filiais do mesmo segmento localizadas nos municípios de Campos Borges, Alto Alegre, Salto do Jacuí, Estrela Velha, Serra dos Engenhos, Arroio do Tigre, e Distrito do Depósito (interior do Espumoso), porém com um porte menor.

Por essa razão o objeto deste estudo será a loja de ferragens da matriz, devido ser a maior da rede e concentrar em anexo o Setor de Compras, Gerência, Setor de Faturamento e o DC (Depósito Central de Mercadorias) sendo que este último tem a função principal de apoio a mesma, postos de combustíveis (fornecimento de filtros para linha agrícola e automotiva), e as demais filiais da Cooperativa localizada em outros municípios da região juntamente com os postos de recebimento de grãos. A mesma conta com um mix de cerca de quinze mil itens diversos todos cadastrados com código interno no sistema informatizado, separados por linha ou seja, grupo e subgrupo conforme sua finalidade ou utilização, ao todo são cerca de 25 colaboradores contratados com carteira assinada.

Estrutura física e logística: A loja e o DC situam-se no mesmo prédio em uma área total construída de aproximadamente 1.000 metros quadrados, sendo este dividido exatamente ao meio, na parte da frente fica o ponto de venda (loja) e aos fundos o Depósito Central onde estão armazenadas a maior parte de mercadorias principalmente medicamentos veterinários, existe também um segundo prédio (armazém) que serve como depósito auxiliar para itens de maior volume como peças grandes exemplo: saca-palhas de colheitadeiras, peneiras, bandejões, elevadores de grãos, além de itens de sacaria como sal grosso, sal mineral para o gado de leite e corte, rações para aves, leite em pó para terneiros, também é nesse local que ficam as aves comercializadas sob encomenda para os associados e clientes, rações para cachorro e etc.

O Depósito Central conta com um caminhão baú próprio para o transporte de mercadorias da sede para as filiais, as mercadorias menores são acondicionadas em caixas plásticas tipo essas usadas em fruteiras (hortifrutigranjeiros) com a inscrição “Loja de Ferragens” gravadas nas mesmas para facilitar o controle pelo motorista, as demais em embalagens próprias que vem de fábrica.

Produtos comercializados: trabalha com uma ampla linha de peças agrícolas para colheitadeiras New Holland, SLC/John Deere, plantadeiras e semeadeiras Imasa, Semeato, Vence Tudo, trator Ford, Rolamentos, filtros, lubrificantes, correias Gates e Goodyear, correias industriais, eixos e latarias, arames, pregos e correntes Gerdau, parafusos diversos, caixas d'água Backof, mangueiras para irrigação e jardinagem, telhas de zinco, material elétrico e hidráulico, cordas, pulverizadores costais Guarany e Yamahoo, Compressores de ar da marca Schultz, Transformadores e Inversoras de solda da marca Balmer, ferramentas elétricas Bosch e Toolmix, serras circulares, furadeiras, completa linha para jardinagem da marca Tramontina, máquinas diversas para uso na propriedade rural, desintegradores Garthen, motosserras e sopradores Husqvarna (peças e assistência técnica), ordenhadeiras Sulinox, resfriadores de leite da marca Gelgás (parceria com empresa do município), medicamentos veterinários, vacinas, pintos de corte e ponhadeiras, rações diversas.

Estoque: Todos os itens estão divididos entre dois estoques ou seja, mercadorias do DC (denominado depósito 08) e loja ou ponto de venda (denominado depósito 07), existe também os carros dos veterinários que nada mais é que um estoque de medicamentos geralmente retirados no DC pelos mesmos ou seus auxiliares ou estagiários de medicina veterinária, sendo disponibilizados para o atendimento ao produtor em sua propriedade rural conforme chamado ou solicitação realizada por telefone para o Departamento Técnico Animal, em ambas situações acima ocorre a movimentação física e lançamento no sistema das alterações pertinentes ao estoque e posteriores cobranças dos medicamentos utilizados.

4.1.3 RELEVÂNCIA DO PRESENTE ESTUDO PARA A EMPRESA.

Os produtos em que será realizado o presente trabalho tem sua relevância pelo fato de o setor Loja de Ferragens apresentar o maior índice de margem líquida de faturamento da Cooperativa ou seja, segundo dados pesquisados do orçamento/metabolismo para o ano de 2014, do grupo das atividades produtivas as lojas de ferragens representam 16% de margem líquida sobre o total faturado pela mesma durante o exercício, desse modo, para um faturamento

líquido orçado em R\$ 21.686.000,00 deverá apresentar ao final do ano um resultado líquido de R\$ 3.469.760,00.

Sendo uma cooperativa de produção agrícola, seu foco são os produtos agrícolas com um faturamento líquido orçado em R\$ 255.724.710,00 e com um resultado líquido de R\$ 11.507.612,00 gerando uma margem líquida de 4,5%. Desse modo os produtos agrícolas representam cerca de 44,7486% do faturamento líquido total das atividades produtivas que somam a importância de R\$ 571.469.511,00 enquanto que o setor loja de ferragem corresponde a 3,7948% desse total, porém fica evidente que ambas as atividades de Loja de Ferragens e Produtos Agrícolas dependem diretamente uma da outra pois se o produtor rural e associado da cooperativa não adquirir os implementos e peças agrícolas comercializados pela loja o mesmo não terá as condições adequadas para realizar a colheita de sua produção, pois na hora de colocar as máquinas na lavoura as mesmas devem estar corretamente revisadas na parte mecânica, se possível com antecedência a fim de evitar paradas repentinas no período da safra durante a colheita.

Desse modo o produtor rural agrega valor ao seu trabalho, o setor Loja de Ferragem consegue cumprir as metas estipuladas pela direção e a Cooperativa como um todo melhora seus índices de crescimento, aumentando seu valor econômico, gerando empregos e divisas para a região de atuação da mesma. Segue no Quadro 1 as atividades produtivas da Cooperativa para o ano de 2014 e que serve de base para o Programa de Participação de Lucros e Resultados (PLR).

ATIVIDADES PRODUTIVAS			
Atividades	Faturamento Líq. R\$	Resultado Líq. R\$	Margem Líq. R\$
Produtos Agrícolas	255.724.710	11.507.612	4,50
Sementes	11.033.688	1.379.211	12,50
Insumos Agrícolas	107.909.592	10.790.959	10,00
Viveiro de Mudas	165.154	2.477	1,50
Lojas de Ferragem	21.686.000	3.469.760	16,00
Serviços de Transportes/Transp.	8.033.913	321.357	4,00
Posto de Combustível	34.389.500	1.547.528	4,50
Engenho de Arroz	18.553.878	834.924	4,50
Venda Feijão Beneficiado – Sede	747.220	59.778	8,00
Frigorífico/Confinamento	24.038.000	841.330	3,50
Fábrica de Rações	13.806.950	1.380.695	10,00
Moinho de Trigo	13.273.907	1.061.913	8,00
Posto Resfriamento de Leite	15.765.000	394.125	2,50
Supermercados	44.143.000	2.869.295	6,50
Magazine	1.465.00	183.125	12,50
Restaurante	734.000	14.680	2,00
TOTAL	571.469.511	36.658.768	6,41

Quadro 1 – atividades produtivas.

Fonte: Adaptado de orçamento da Cooperativa, 2014.

Em seguida no Quadro 2 tem-se os setores auxiliares da cooperativa, que são departamentos cuja função principal é dar o devido apoio e também suporte técnico e operacional as atividades ou setores produtivos. Destacam-se os setores Financeiro, Contábil, Auditoria Interna, Diretoria, Comunicação Social, Compras e Suprimentos, Recursos Humanos, Departamento de Pessoal, Informática, Obras e Manutenções, Assistência Técnica Animal e Vegetal, Segurança e Medicina do Trabalho, entre outras atividades de apoio e setores menores porém de suma importância para o bom andamento das atividades principais desempenhadas por toda a cooperativa.

ATIVIDADES DE APOIO					
Centros de Custos	Gastos Fixos R\$	Gastos Control. R\$	Total R\$	Fixo %	Control. %
Posto de Lavagem – Sede	32.016,64	1.530,61	33.547,25	95,44	4,56
Assist. Téc. Vegetal – Sede	566.513,87	167.291,84	733.805,71	77,20	22,80
Informática	664.550,29	5.843,06	670.393,35	99,13	0,87
Departamento de Pessoal	370.928,36	11.241,75	382.170,11	97,06	2,94
Financeiro	707.760,39	30.035,95	737.796,35	95,93	4,07
Contabilidade	560.259,60	22.742,67	583.002,27	96,10	3,90
Obras e Manutenção	1.152.296,13	88.441,77	1.240.737,91	92,87	7,13
Assist. Téc. Animal – Sede	480.757,43	155.038,19	635.795,62	75,62	24,38
Recursos Humanos	131.689,14	5.012,60	136.701,74	96,33	3,67
Serviços Administrativos	127.882,54	1.908,87	129.791,41	98,53	1,47
Auditoria Interna	139.755,89	1.537,31	141.293,20	98,91	1,09
Diretoria	1.618.461,85	85.832,67	1.704.294,52	94,96	5,04
Compras e Suprimentos	145.700,00	26.220,00	171.920,00	84,75	15,25
Gestão Ambiental e Registros	74.300,00	45.950,00	120.250,00	61,79	38,21
Seg./Medicina Trabalho	297.640,00	14.782,30	312.422,30	95,27	4,73
Comunicação Social	111.958,54	6.813,03	118.771,57	94,26	5,74
Assist. Téc. Informática	104.072,35	3.331,97	107.404,22	96,90	3,10
Serv. Agricultura Precisão	395.140,51	597.246,63	992.387,14	39,82	60,18
Geral – Sede	1.081.803,95	793.873,64	1.875.677,60	57,68	42,32

Quadro 2 – atividades de apoio.

Fonte: Adaptado de orçamento da Cooperativa, 2014.

4.1.4 DESCRIÇÃO DOS CARGOS E FUNÇÕES DA LOJA DE FERRAGENS

4.1.4.1 Loja – Ponto de venda:

Administrador das Lojas de Ferragens: tem a função de gerência, atua de forma a facilitar e auxiliar o funcionamento de toda as lojas da rede, planejar e acompanhar a execução de novas políticas e processos de venda, negociações mais complexas com associados e

clientes, descontos, contratação de novos colaboradores, rotinas diárias, atendimento aos encarregados da filiais, planejamento, controle, repassar as diretrizes e normas, bem como metas estabelecidas pela alta direção da cooperativa, outras atividades afins.

Comprador de Mercadorias: tem a função de receber os vendedores e representantes comerciais que vendem para a loja de ferragens e farmácia veterinária, negociação com fornecedores, novos produtos e encomendas de peças solicitadas por associados, mecânicos e clientes, atendimento as solicitações dos balconistas da sede e filiais, substituir o gerente da loja na ausência do mesmo, realizar a reposição do estoque e compras mediante consulta a relatórios emitidos pelo sistema informatizado ou sugestões orientadas pela direção.

Encarregado de loja: tem a função de auxiliar os balconistas, analisar e conceder limites de crédito e liberação de venda para associados, clientes e terceiros da cooperativa, resolver assuntos relacionados ao bom andamento do trabalho na loja, organizar escalas de plantão para atendimento nos períodos de safra e conceder folgas após a mesma sendo que se trabalha com o sistema de banco de horas (Acordo Sindicato), em que parte das horas extras efetuadas e não remuneradas são concedidas dessa maneira aos trabalhadores.

Conferente de Mercadorias (loja): tem a função de conferir as mercadorias antes de as mesmas serem entregues aos associados e clientes, se estão de acordo com a nota fiscal emitida pelo caixa e pelos balconistas, conferir a descrição da mercadoria, quantidade, valor de venda, condição de pagamento efetuada, depósito de saída da mercadoria, bem como descontos concedidos aos associados e clientes, anotação diária da temperatura da geladeira de vacinas, relatórios de venda e movimentação de aves e vacinas para a Brucelose e Febre Aftosa para a Inspeção Veterinária do município, conferência semanal do estoque de rações da loja

Vendedor Externo: tem a função de sair a campo periodicamente conforme agendado visitando as propriedades dos associados da cooperativa realizando a venda de rações para bovinos de leite, gado de corte e suplementos minerais, ambos em sua maioria fabricados pela fábrica de rações da Cooperativa, divulgar as promoções da loja de ferragens e projetar futuros clientes para a mesma bem como acompanhar e auxiliar nas visitas técnicas realizadas por parceiros e veterinários de laboratórios dos quais a cooperativa adquire ou compra medicamentos e insumos veterinários, atendimento aos associados e clientes no balcão quando presente na loja.

Balconistas de Loja Ferragem: São cinco, todos com funções semelhantes, que

realizam o atendimento ao público no balcão da loja e farmácia veterinária, bem como a venda de ferragens, rações, sal mineral para bovinos e demais animais, máquinas, implementos e peças agrícolas, limpeza e organização da loja e do estoque, atendimento interno aos outros setores por meio de requisições de materiais (R.M).

Caixa (Tesoureira): responsável pela movimentação de numerários, dinheiro e cheques, recebimento do pagamento das compras realizadas pelos associados e clientes da loja, acompanhamento e emissão de relatórios, cartões de crédito e comprovantes referentes a toda movimentação realizada no caixa da loja.

Servente de limpeza: responsável pela limpeza da loja, banheiros, balcões de atendimento, etc.

4.1.4.2 Depósito Central - DC (equipe de apoio)

Encarregado do Depósito Central e Faturamento: tem a função de coordenar os repositores nas atividades como separação de mercadorias para filiais, carga e descarga de mercadorias, limpeza e organização de todo o estoque, relatórios internos, ajustes de faltas e sobras de estoque, controle de medicamentos fiscalizados (sedativos) e atividades afins;

Faturador 1: tem a função de recebimento de mercadorias da transportadora, faturamento das referidas notas fiscais e cálculo dos impostos pertinentes, formação do preço de venda, envio de mercadorias para a garantia e lançamento de RM (Requisições de Materiais) para outros setores de toda a cooperativa.

Faturador 2: tem a função de recebimento de mercadorias da transportadora, faturamento das referidas notas fiscais e cálculo dos impostos pertinentes, formação do preço de venda, envio de mercadorias para a garantia e lançamento de atendimentos veterinários realizados nas propriedades dos associados na conta dos mesmos.

Conferentes de estoque (2 funcionários): realizam a conferência geral dos estoques segundo cronogramas pré-estabelecidos, relatórios de estoques (sobras e faltas de mercadorias), ajuste de erros de transferência ocorrido entre e sede e filiais e vice-e-versa.

Assistentes Técnicos (2 funcionários): ambos trabalham em uma oficina em anexo ao D.C, tem a função de prestar assistência técnica para produtos da marca Tramontina (máquinas p/cortar grama, aparadores), Husqvarna (motosserras, roçadeiras à combustão, sopradores, tratores p/jardinagem, etc.), Jacto Clean (lavadoras de alta pressão) e também para

a marca Sulinox, inclusive na propriedade do produtor e associado da cooperativa, no segmento de Ordenhadeiras e demais equipamentos para a atividade leiteira, ambos os dois funcionários altamente qualificados mediante cursos realizados nas fábricas, inclusive fora do estado do RS mediante parcerias com a empresa e visitas de técnicos das marcas Husqvarna, Jacto, Sulinox, que repassam o conhecimento e experiências diárias com os equipamentos revendidos pela cooperativa.

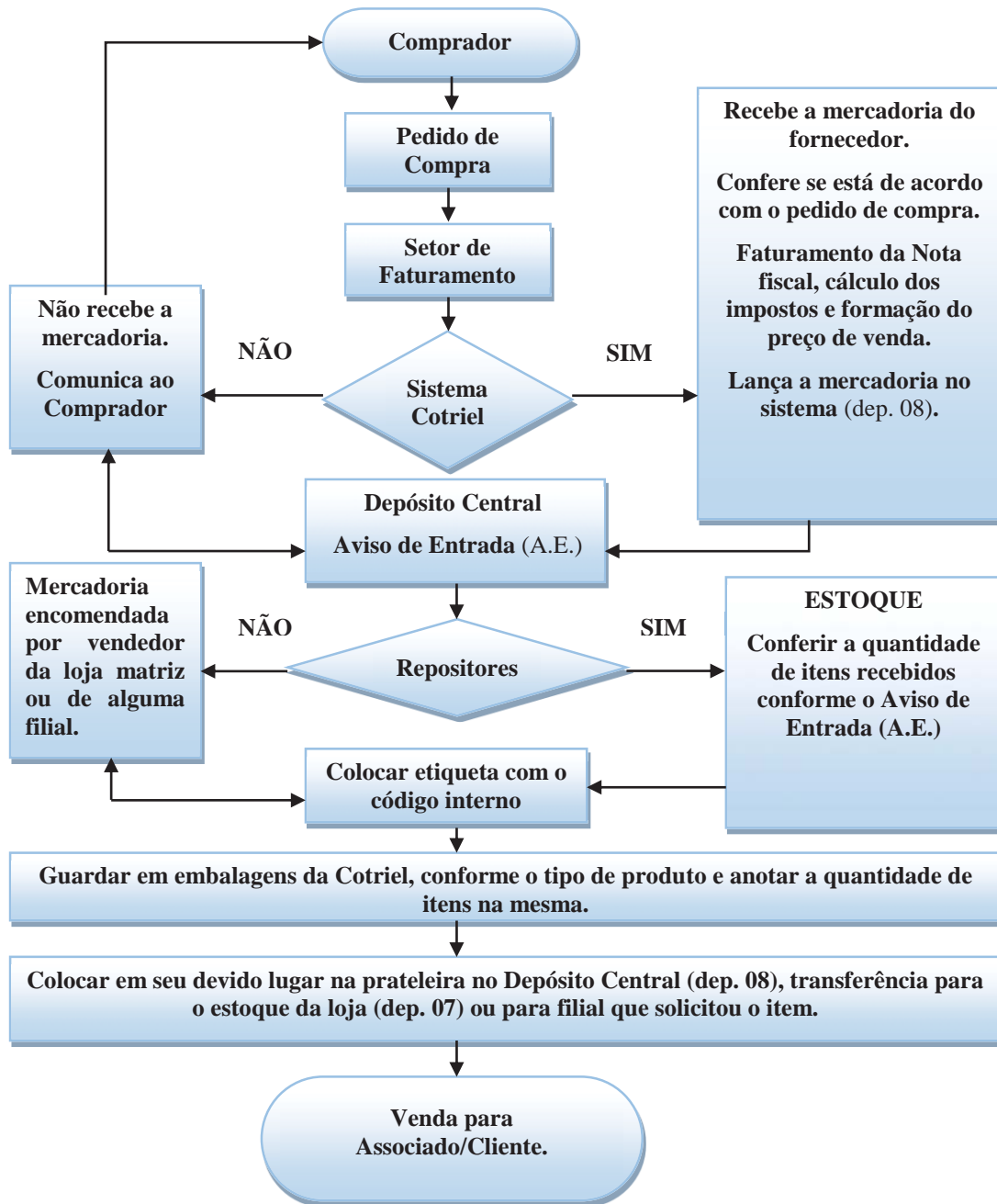
Repositores (6 funcionários): tem a função de separação de mercadorias mediante lista gerada por sistema informatizado que faz um levantamento das quantidades de itens no DC e em cada filial e, baseado em quantidades de mínimo e máximo ou segundo pedidos especiais ou época de safra, aponta tais itens para separação e posterior emissão de nota de transferência, pois toda a mercadoria em trânsito impreterivelmente deve ser acompanhada de nota fiscal sob o risco de ser cometida infração à legislação vigente.

Motorista de caminhão (1 funcionário): dirige o caminhão da loja e ajuda no carregamento e descarregamento de mercadorias a serem enviadas para as filiais e vice-versa, quando não está viajando fica no D.C ajudando os demais repositores a guardarem mercadorias que chegam dos fornecedores.

4.1.4.3 FLUXOGRAMA DE PROCESSOS

Também foi elaborado o fluxograma de processos internos relacionados diretamente ao estoque, levando-se em conta o trânsito da mercadoria desde o momento da compra do fornecedor, passando por seu recebimento da transportadora, conferência de volumes e nota fiscal, faturamento, e armazenamento até chegar ao momento final da venda ao associado.

Figura 1: Fluxograma de Processos Internos da Loja de Ferragem



Fonte: Dados primários

4.2 CONTROLES INTERNOS IDENTIFICADOS

Para avaliar o sistema de funcionamento da empresa em estudo, foi aplicado um questionário para o gerente da loja da matriz, o qual está representado no Apêndice A, e através deste questionário, constatou-se que a empresa mantém controles internos, tanto

físicos, como contábil e financeiro.

A primeira observação realizada foi sobre a segregação de funções, e verificou-se que o responsável pelo estoque (depósito central) na função de encarregado, recebe mercadorias de fornecedores, realiza o trabalho de supervisão e conferência das mercadorias transferidas para as filiais confrontando estas com a nota fiscal e ainda também orienta o carregamento no caminhão da loja, fatura notas de mercadorias recebidas e coloca preço nas mesmas, promove alterações no cadastro de itens no sistema informatizado e também emite notas de ajuste de sobra e faltas de mercadorias e quando necessário ajuda como vendedor na loja.

Com relação às compras das lojas de ferragens, estas são efetuadas somente por um departamento específico situado na matriz, o qual recebe apoio do gerente da loja, que emitem relatórios chamados de “pedido sugestão de peças”, baseado em quantidades mínimas e máximas de itens e que são gerados pelo sistema informatizado, com base no histórico de vendas de cada filial, os quais serão posteriormente analisados, e também existe uma lista manual onde são anotadas as faltas de mercadorias e itens que forma deixados de vender, bem como encomendas.

As mercadorias estão armazenadas e protegidas das ações do tempo e de alheios, em suas próprias dependências, e ficam acondicionadas em prateleiras, subdivididas em escaninhos também numerados, estas mercadorias são todas codificadas, pelo código é possível pesquisar no sistema, onde consta toda a movimentação, descrição e aplicação da peça, bem como preço de custo e de venda, data da última compras, quantidade disponível em estoque na loja matriz e nas demais lojas filiais.

Observou-se durante os testes que as acomodações das peças, necessitam ampliação, ou a adição de novas prateleiras, pois existem até quatro itens diferentes no mesmo escaninho, os que possibilitam a venda trocada, ou seja, a venda de uma peça com o código de outra peça, já que as requisições de mercadorias e emissão das notas fiscais são feitas com base no código interno ou referência do fabricante da peça, e estando guardada no local errado na prateleira, acaba ocasionando várias diferenças no inventário e dificuldade de localização do item no momento da venda.

O sistema de retirada de mercadorias do setor de peças é efetuado por todos os funcionários do setor como vendedores, conferentes e repositores não existe cargo específico para a entrega de mercadorias, somente na recepção e conferência de peças.

A empresa não adota para todas as compras a emissão de ordem de compra e de

autorizações escritas. Sempre que emitida ordem de compra, esta é enviada obrigatoriamente para o setor financeiro, porém este documento é utilizado apenas nas compras para consumo, não para compra de mercadorias pois o comprador trabalha em uma sala ao lado do gerente da loja

Todas as movimentações ocorridas com as mercadorias ficam registradas no sistema informatizado, desde a entrada (compra, devolução, transferência), como a saída (venda, transferência, requisição para outros setores, demonstração, consumo, condicional no balcão, entre outras).

O sistema informatizado utilizado funciona de forma “on line”, ou seja, na medida em que a mercadoria entra ou sai do estoque, imediatamente movimentam-se os saldos, os custos respectivos, as contas a pagar e a receber, bem como os registros para a emissão de diversos relatórios gerenciais, podendo assim, todas as filiais e a matriz acompanharem este processo.

É muito utilizada no balcão de peças a entrega de mercadorias sem a imediata emissão da nota fiscal de venda, o chamado condicional, o cliente leva a mercadoria, para posteriormente vir efetuar o pagamento, este procedimento dificulta o trabalho dos gestores na análise de seus estoques, faturamento, projeção de metas, sem contar o pior agravante, que é a infração a legislação, pois toda mercadoria em trânsito impreterivelmente deve ser acompanhada de nota fiscal.

Outro problema no caso da loja da matriz é quanto à proteção física dos estoques, isto porque existe certa fragilidade no acesso, pois existem três entradas no depósito central, que é utilizado tanto por funcionários da loja e de outros setores da cooperativa, e também como associados e fornecedores, também ocorrem situações em que o cliente entra junto com o balconista para o interior do setor para identificar a peça pretendida.

Semestralmente são realizados os trabalhos de auditoria interna nos estoques da loja de ferragens e depósito central de mercadorias, no entanto em virtude de trabalhos especiais de auditoria, o cumprimento do cronograma pode ultrapassar o semestral, alguns programas de auditoria não são exclusivos para a loja de ferragem, mas são utilizados também para esse setor, nos itens que não são realizados pela loja de ferragem, considera-se os mesmos neste trabalho como NÃO APLICÁVEL.

Com relação aos itens selecionados pela auditoria interna, utiliza-se alguns critérios: maior valor monetário, maior ou menor rotatividade, e dentro disso procura-se selecionar itens dentro de todos os grupos e subgrupos de todos os produtos comercializados pelo setor.

Pela análise do controle interno e das falhas conclui-se que os controles internos mantidos pela empresa são adequados ao nível das operações, porém carecem de melhorias que serão sugeridas no item 4.4.

4.3 TESTE DOS CONTROLES INTERNOS

No entendimento de Almeida (2003), de acordo com as normas de auditoria, os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade, dividindo-se em: testes de transações e saldos; e procedimentos de revisão analítica.

Os controles internos também possuem seus princípios fundamentais necessários ao desenvolvimento dos objetivos da entidade. As principais formas que podem dar suporte à proteção dos ativos e respaldo às informações estão apresentadas no Quadro 3:

PRINCIPIO	PARA QUE SERVE
Responsabilidade	Consiste em que as atribuições dos funcionários ou setores internos da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, para assim assegurar que todos os procedimentos de controle sejam executados, detectando erros ou fraudes e apurando responsabilidades;
Rotinas Internas	A empresa deve definir no manual de organização suas rotinas que compreendem a requisição de material ou serviço, formulário de cotação de preços, mapa de licitação, ordem de compra, aviso de recebimento do material, boletim de fundo fixo, entre outros importantes para o devido controle de suas rotinas;
Acesso a ativos	Deve ser limitado aos funcionários da empresa, estabelecendo controles físicos sobre esses, ativos como emissão de cheques, manuseio de cheques assinados, manuseio de envelopes de dinheiro, local do caixa fechado, guarda de títulos em cofre, bem como descartada a saída de funcionário ou terceiros com embrulhos e carros sem serem revistados;
Segregação de funções	Consiste em estabelecer, que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, por essas funções serem incompatíveis dentro de um sistema de controles internos;
Confronto dos ativos com os registros	Através de procedimentos adotados pela empresa para proteger seus ativos, a fim de detectar desfalque de bens ou até mesmo registro contábil inadequado de seus ativos, como contagem de caixa, reconciliação bancária, inventário físico, entre outros;
Amarrações do sistema	O sistema de controle interno deve ser concebido de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por valores corretos e no período de competência.

Quadro 3 - Princípios fundamentais dos controles internos.

Fonte: Almeida (2003, p. 64).

Pelo Quadro 2 verifica-se que existem princípios que devem ser observados para que os controles internos atendam aos objetivos para os quais foram constituídos, destacam-se a segregação de funções, determinação de funções, conferências físicas, etc.

4.3.1 TESTES DE TRANSAÇÕES E SALDOS

Em relação aos testes de transações, a empresa não possui registro de inventário, sendo que o estoque é controlado por meio do sistema informatizado e as conferências do mesmo são realizadas conforme cronograma interno do setor, no departamento de loja de ferragem da filial de Espumoso, mediante relatórios gerenciais foi possível apurar o valor contábil do estoque até o dia 30/10/2014, lançado no balancete contábil, conforme é demonstrado na Tabela 1.

Tabela 1 - Verificação do saldo contábil do estoque

Estoques	Saldo contábil em R\$	Saldo do registro Inventário em R\$	Diferenças em R\$
Outubro / 2014	2.518.274,41	Não Realizado	Não Informada

Fonte: Relatórios Gerenciais da Empresa.

A cooperativa mantém registro no sistema on-line ou seja, tudo que entra e sai da cooperativa, compras, transferências internas, requisições de outros setores da empresa e vendas, no qual é lançado todo o estoque existente na empresa, inclusive o estoque de peças, ferragens, máquinas e medicamentos veterinários. Este registro é feito imediatamente após o faturamento de notas de fornecedores e demais movimentos internos diários.

4.3.2 INSPEÇÃO FÍSICA

Para confirmação das informações relatadas pelos gestores, vários testes foram realizados, tais como, contagens físicas (inventário geral) para verificação do nível de controle existente sobre os estoques. Também, realizou-se visita ao local de estocagem para verificação do nível de segurança.

Em relação ao sistema informatizado, foram solicitadas cópias de vários relatórios disponíveis para a tomada de decisão.

Nos dias 12 a 15 de agosto de 2014, os conferentes, seguindo o cronograma mensal de conferências da loja e depósito central de mercadorias realizaram um inventário geral do

estoque na filial de Espumoso, na linha de peças agrícolas, sendo que aproveitou-se para realizar os testes de inspeção física de estoques para fins de verificação dos controles internos da empresa sobre os estoques.

É conveniente informar, que o inventário com exceção de contar com a presença de funcionários, não foi realizado dentro das instruções recomendadas pela literatura, quais sejam: as atividades não estavam paralisadas, pois constantemente os vendedores pegavam peças nas prateleiras para efetuarem a venda ou outros funcionários realizavam transferências de mercadorias para filiais, bem como os veterinários e seus estagiários tinham acesso livre ao estoque pegando medicamentos direto nas prateleiras, abrindo embalagens, enquanto aguardavam um repositor para que esse funcionário realiza-se a transferência no sistema dos itens para o veículo (depósito) do veterinário, porém com relação a conferência dos estoques os itens que apresentaram divergência na primeira contagem foram contados novamente pelos mesmos conferentes, e o encarregado do depósito central de mercadorias acompanhou o processo e ao final as divergências que permaneceram foram investigadas e somente após isso foi autorizado o ajuste pelo gerente da loja e regularizadas as mesmas na contabilidade.

Na oportunidade do dia 15 de agosto de 2014 realizou-se o inventário do estoque de peças agrícolas na loja da matriz quando foram contados 1090 itens e verificou-se ao final, dois tipos de divergências, a de sobra e a de falta de itens em estoque, conforme são apresentadas os itens considerados mais relevantes na Tabelas 2 e 3.

Tabela 2 - Contagem de Estoque Peças – Sobras

Código	Descrição Mercadoria	Quant. Relatório	Quant. Física	Custo Unitário R\$	Custo Total R\$	Divergência R\$
62506	Parafuso sextavado 8x45	211	227	0,18	37,98	2,88
4687	Mola Acionamento Variador 1530/TC59	2	3	10,34	20,68	10,34
3602	Porca Auto-Travante MA 8M.M.	516	659	0,04	20,64	5,72
3604	Parafuso Francês 6x25	530	582	0,08	42,40	4,16
3816	Parafuso Sextavado 10x50	91	104	0,35	31,85	4,55
1438	Chaveta Eixo Ventilador-NH	2	5	1,28	2,56	3,84
1479	Anel Enc. Polia Tração-NH	3	6	12,85	38,55	38,55
70085	Catraca GR Elevador de Grão	1	2	8,37	8,37	8,37
1500	Polia Eixo Bandeijão-NH	1	2	44,25	44,25	44,25
96154	Dedo Retratil MF (E)	10	20	4,93	49,30	49,30
70573	Anel Virabrequim do Saca Palhas	7	15	0,60	4,20	4,80
3834	Parafuso Francês 12x45	88	98	0,55	48,40	5,50

3294	Chaveta Acionamento Molinete	4	8	1,43	5,72	5,72
2609	Dedo Retrartil 14M.M. 1530	32	41	4,24	135,68	38,16
1564	Parafuso Francês 10x40	170	209	0,31	52,70	12,09
100735	Arruela Navalha Acionamento 4040/TC59	444	454	0,13	57,72	1,30
1628	Suporte Molinete Direito-NH	4	6	3,72	14,88	7,44
65227	Polia Acionamento Molinete 1530 a TC-59	2	3	27,47	54,94	27,47
1645	Disco Embreagem-Sachs 5280	3	5	246,88	740,64	493,76
3569	Compensador da Plataforma Aço Original	7	8	25,99	181,93	25,99
3987	Cilindro Principal do Freio	1	2	59,08	59,08	59,08
3297	Engrenagem Variador Velocidade Ventilador	1	3	26,44	26,44	52,88
1683	Reparo Plataforma 1530	4	5	7,88	31,52	7,88
3585	Vedação	1	3	18,85	18,85	37,70
3692	Calço da Plataforma	42	62	0,33	13,86	6,60
105080	Parafuso Sextavado 12x45	4	20	0,60	2,40	38,40
68691	Tapa pó Freio TC	2	3	19,06	38,12	19,06
68695	Grampo Molinete Esquerdo	6	7	2,91	17,46	2,91
90934	Parafuso Dedo Recolhedor NH	263	277	0,09	23,67	1,26
1402	Porca Sextavada MA 16M.M.	18	27	0,23	4,14	2,07
3820	Parafuso Sextavado 10x50	91	104	0,49	44,59	6,37
1386	Pino Elástico 8x40	7	11	0,43	3,01	1,72
1384	Pino Elástico 10x65	8	11	0,97	7,76	2,91
Total						1.033,03

Fonte: Inventário geral de estoques da empresa.

Pela Tabela 2 verifica-se que 33 itens apresentaram divergências de sobra, com um total de ajuste no valor de R\$ 1.033,03.

Tabela 3 - Contagem de Estoque Peças – Faltas

Código	Descrição Mercadoria	Quant. Relatório	Quant. Física	Custo Unitário R\$	Custo Total R\$	Divergência R\$
1404	Flange Sem Fim Alimentação-NH	4	3	4,33	17,32	4,33
3042	Porca Sextavada MA 12M.M.	104	75	0,11	11,44	3,19
3603	Porca Auto-Travante MA 10M.M.	105	29	0,12	12,60	9,12
3808	Porca Auto-Travante MA 12M.M.	84	50	0,17	14,28	5,78
3831	Parafuso Francês 6x15	289	220	0,07	20,23	4,83
3821	Parafuso Sextavado 10x35	80	3	0,28	22,40	21,56
1431	Chaveta Sup. Elevador Grãos	16	15	0,62	9,92	0,62
1432	Chaveta S/Fim Alimentação	9	8	0,80	7,20	0,80
1447	Chaveta Garfo Caixa Navalha	7	3	0,58	4,06	2,32
1450	Mola Alavanca Bandeirão Peneira-NH	2	0	0,66	1,32	1,32
1459	Manga S. Bomba Hidráulica NH	6	5	5,50	33,00	5,50

1467	Bucha do Trem Traseiro 1530/4040/5050/8040	1	0	25,00	25,00	25,00
90822	Presilha Reversor	9	6	7,36	66,24	22,08
2350	Engrenagem Elevador Grãos e Retrilha	3	2	14,29	42,87	28,58
2574	Engrenagem	1	0	13,99	13,99	13,99
3163	Cubo do Eixo do Batedor 1530	2	1	70,02	140,04	70,02
1506	Anel Trava-NH	24	22	0,59	14,16	1,18
1526	Cubo Rolamento Peneiras-NH	2	1	5,54	11,08	5,54
1528	Suporte Eixo Trazeiro 1530	3	2	40,84	122,52	40,84
2376	Braço Direção Forjado NH	2	0	106,72	213,44	213,44
2632	Abraçadeira do Molinete	23	16	23,65	543,95	165,55
1557	Alavanca Regulagem Molinete	4	2	5,18	20,72	10,36
2360	Mola Disco Freio-NH	15	11	1,92	28,80	7,68
1597	Disco Variador Velocidade Ventilador NH	5	4	52,41	262,05	52,41
1600	Mangueira Curva Filtro Ar	1	0	35,19	35,19	35,19
3368	Engrenagem Elevador Palha	1	0	24,57	24,57	24,57
3540	Abraçadeira Molinete 1530	21	15	4,45	93,45	26,70
4265	Vedação do Bandeirão 1530/4040	2	1	8,70	17,40	8,70
70605	Guia Esteira Transportadora	5	3	3,41	17,05	6,82
94984	Engrenagem Variador Cilindro TC55/59	1	0	22,50	22,50	22,50
2386	Acoplador 4040/5050	11	6	2,43	26,73	12,15
4553	Eixo	1	0	488,96	488,96	488,96
Total						1.341,63

Fonte: Inventário geral de estoques da empresa.

Pela Tabela 3 verifica-se que 32 itens apresentaram divergências de falta, com um total de ajuste no valor de R\$ 1.341,63.

Em seguida, no dia 3 de novembro de 2014 realizou-se o inventário de estoque da farmácia veterinária da loja da matriz quando foram contados 315 itens e verificou-se ao final, dois tipos de divergências, a de sobra e a de falta de itens em estoque, conforme são apresentadas na Tabelas 4 e 5.

Tabela 4 - Contagem de Estoque Farmácia Veterinária - Sobras

Código	Descrição Mercadoria	Quant. Relatório	Quant. Física	Custo Unitário R\$	Custo Total R\$	Divergência R\$
96124	Abactin Pour On 1L	1	2	25,04	25,04	25,04
114976	Activo Calf 2,7 Kg	1	2	87,82	87,82	87,82
60508	Aminofort 250ML	13	28	27,37	355,81	410,55
78903	Baymec Prolong 50ML	2	4	11,30	22,60	22,60
78770	Biomast 10ML	45	52	2,67	120,15	18,69

64420	Brinco p/mosca do Chifre Expert	41	128	2,75	112,75	239,25
65584	Colosso Pour On 1L	10	13	27,15	271,50	81,45
1278	Cypermil Pour On 1L	12	15	10,41	124,92	31,23
103947	Dermisan Toalha p/Limpeza	4	6	12,47	49,88	24,94
110923	Deptil PA 5 Bombona 10KG	-1	1	97,35	97,35	194,70
113571	Glutellac 50ML Bayer	20	113	5,16	103,20	479,88
7115	Iodener 1LT Enerquimica	3	4	26,49	79,47	26,49
987	Ivomec Injetável 50ML	5	9	7,36	36,80	29,44
98036	Hyprazur Pó 10KG	0	1	234,11	234,11	234,11
114307	Mod Plus 500ML	5	11	21,94	109,70	131,64
114198	Minerphós Pré-parto 600G	0	6	6,87	41,22	41,22
103168	Minerphós Parasitário 20KG	0	1	169,93	169,93	169,93
63451	Neguvon 20G Bayer	30	50	3,24	97,20	64,80
94907	Papel Toalha c/1.000 Elite/Nobre	6	22	4,98	29,88	79,68
66601	Perinil-E 100ML Perini	9	10	6,76	60,84	6,76
114331	Ração p/codorna Postura 5KG	5	10	6,49	32,45	32,45
119719	Prefoam Plus 60KG Hypred	0	1	908,77	908,77	908,77
1049	Terramicina Pó Solúvel 100G	4	5	8,93	35,72	8,93
60369	Tormicina LA 50ML Tortuga	4	9	7,51	30,04	37,55
1334	Tylan 200 50ML	17	18	13,94	236,98	13,94
110316	Vermegard Cães/Gatos	35	37	0,74	25,90	1,48
1163	Vitagold Potenciado 50ML	5	6	6,81	34,05	6,81
109507	Deptal Bombona 22KG	-1	1	204,13	204,13	408,26
104261	Filmadine Bombona 60KG	-2	0	896,25	896,25	1.792,50
114030	HM VIR FILM Bombona 60KG	-1	0	892,98	892,98	892,98
82045	Hypracid Galão 12KG Roullier	-1	0	81,33	81,33	81,33
82262	Hyproclor Bombona 24KG	-2	1	166,80	166,80	500,40
82224	Hyproclor Galão 12KG	-1	0	74,08	74,08	74,08
76785	Núcleo Papilomatose pct 600G	-2	0	4,69	4,69	9,38
Total						7.169,08

Fonte: Inventário geral de estoques da empresa.

Pela Tabela 4 verifica-se que 34 itens apresentaram divergências de sobra, com um total de ajuste no valor de R\$ 7.169,08. Nesse caso realiza-se a emissão de uma nota fiscal de entrada ou sobra de produtos em estoque com saída diferida, não sendo pago o ICMS e no comprovante número 602 com os itens a preço de custo médio geral, sendo que tais notas devem ser assinadas pelo emitente da mesma (funcionário responsável pelos acertos de estoque) e previamente autorizadas e da mesma forma assinadas pelo gerente da loja.

Tabela 5 - Contagem de Estoque Farmácia Veterinária – Faltas

Código	Descrição Mercadoria	Quant. Relatório	Quant. Física	Custo Unitário R\$	Custo Total R\$	Divergência R\$
7529	A.D.E Perini 100ML	3	0	9,72	29,16	29,16

78768	Abamectina 1% 1.000ML	2	0	34,64	69,28	69,28
103920	Acido Clean Bombona 5LT	3	2	16,70	50,10	16,70
79242	Biofen 10,0% 50ML Biofarm	14	11	20,19	282,66	40,38
1129	Bociodo 100ML Bravet	1	0	13,52	13,52	13,52
1098	Bovicor 45G Bovitec	8	7	43,42	347,36	43,42
64474	Bovigam Seringa VS 4,5G	105	101	6,32	663,60	25,28
80312	Bovitraz 1L Bayer	3	0	35,95	107,85	107,85
84357	CEF-50 Injetável 30ML	5	3	20,79	101,95	40,78
110653	Clavacillin Injetável 100ML	3	2	62,37	187,11	62,37
77881	Cobactan VL 8GR Intervet	6	0	10,14	60,84	60,84
64289	Colosso 25ML Ouro Fino	36	35	3,23	116,28	3,23
91701	Convert H Leite SC 20KG	2	1	71,95	143,90	71,95
1035	Creolina 100ML Pearson	2	0	9,37	18,74	18,74
77671	Cypermethyl/Cypersol/Sarcolin Pour-On 1L	7	4	10,13	70,91	30,39
112805	Detergente LQ200 Bombona 5L	1	0	15,17	15,17	15,17
68624	Diantel Oral 10% 1.000ML	8	5	64,86	518,88	194,58
87695	Ivomec-F Injetável 500ML Merial	1	0	141,16	141,16	141,16
110078	Kinetomax 100ML Bayer	5	1	61,16	305,80	244,64
14052	Mata Bicheira Spray 475/500ML Ouro Fino	7	6	3,02	21,14	3,02
961	Mercepton Injetável 100ML Bravet	15	12	13,12	196,80	39,36
1326	Mercepton Injetável 20ML	5	1	5,24	26,20	20,96
100863	Minerphós Papiloma-Antiestresse 600G	2	0	6,64	13,28	13,28
100853	Minerphós Parasitário 600G	10	7	7,92	79,20	23,76
76792	Núcleo Mastite/Mast 100 600G Real H	24	6	10,41	249,84	187,38
119040	Papel Toalha c/1.000 Branco	18	2	6,83	122,94	109,28
69954	Pencivet Plus PPU 30ML	16	13	15,34	245,44	46,02
9676	Perical B12 250ML Perini	6	4	12,18	73,08	24,36
1277	Pilocarpina 10ML Calbos	5	0	6,13	30,65	30,65
62934	Pradotectum Antitóxico 100ML Prado	17	16	7,40	125,80	7,40
105066	Prefoam Bombona 20KG	1	0	316,66	316,66	316,66
41203	Proverme Envelope 28G Fabiani	25	14	2,04	51,00	22,44
119517	Ração Komander p/Cães 15kg	6	3	23,32	139,92	69,96
114328	Ração p/Peixe Oniváro 26 PB 8M.M. 25KG Puro Trato	4	3	25,48	101,92	25,48
88584	Sincrocio 4ML Ouro Fino	28	4	12,93	362,04	310,32
1059	Terramicina LA Injetável 50ML Pfizer	7	0	9,41	65,87	65,87
81679	Tetrabac 50ML Bayer	12	4	7,34	88,08	58,72
69710	Tetradur LA-300 50ML Merial	5	3	9,77	48,85	19,54
67874	Topline Pour-On 1L Merial	5	2	57,06	285,30	171,18
107310	Traumex Pomada 100G Labovet	2	1	13,05	26,10	13,05
63450	Trissulfim 50G Ouro Fino	7	6	3,14	21,98	3,14
98188	Vetimast Plus VS 10G Novartis	22	10	6,43	141,46	64,30
Total						2.875,57

Fonte: Inventário geral de estoques da empresa.

Pela Tabela 5 verifica-se que 42 itens apresentaram divergências de falta, com um total de ajuste no valor de R\$ 2.875,57.

Nesse caso realiza-se a emissão de uma nota fiscal de saída, como falta ou quebra de produtos em estoque, sendo a nota emitida com substituição tributária e no comprovante número 603 e os itens a preço de custo médio geral, e tendo que ser pago o ICMS pertinente a mercadoria o que impacta diretamente no resultado financeiro do setor, existe também o comprovante número 606 que é utilizado nas notas de ajuste como saídas justificadas ou seja, itens que sofreram avaria que compromete a sua venda como quedas no descarregamento e transporte, problemas na logística interna, e ainda itens velhos e obsoletos, desse modo a falta das mercadorias no estoque sendo que estas foram adquiridas e pagas pela cooperativa junto ao fornecedor representa que lá na frente não ocorrerá a sua venda e posterior geração de lucro ou seja, prejuízo.

Assim no total do inventário realizado na farmácia veterinária da loja (depósito 07) tem-se que 76 itens apresentaram divergência, o que representa do total de itens em estoque, um percentual de erro igual a 24,13%, o que se considera um indicador preocupante pois representa que os processos internos não estão sendo devidamente executados pelos colaboradores da empresa, e que existe uma real necessidade de maior qualificação do pessoal, padronização do trabalho e tarefas desempenhadas por cada um, bem como maior supervisão do que é realizado e comprometimento com os resultados apresentados pelo setor.

4.3.3 ITENS SEM MOVIMENTAÇÃO

Em 10 de setembro de 2014, foi feito um levantamento mediante relatório gerado pelo próprio sistema da cooperativa na loja sede em Espumoso, referente aos itens parados no estoque, com pouca ou nenhuma procura ou ainda considerados obsoletos, os quais decorrem de pedidos cancelados, peças com a fabricação descontinuada ou em decorrência do surgimento de novas linhas de peças ou produtos acabaram por ter sua demanda reduzida consideravelmente.

Mediante ao relatório fornecido pela empresa, foi possível estruturar a Tabela 6.

Tabela 6 - Itens sem giro subgrupo peças Correias Agrícolas Mercúrio

Código Sistema	Descrição Mercadoria	Quantidade	Custo Unitário	Custo total
----------------	----------------------	------------	----------------	-------------

		Itens em estoque	R\$	R\$
5827	Correia Mercúrio VE 1769 (E)	3	9,06	27,18
5816	Correia Mercúrio VE 2708 (E)	4	15,98	63,92
5849	Correia Mercúrio VE 2954 (E)	3	6,02	18,06
5850	Correia Mercúrio MU 2951	7	50,83	355,81
5820	Correia Mercúrio MU 2718	1	80,17	80,17
5851	Correia Mercúrio MU 2952	3	200,92	602,76
5841	Correia Mercúrio MU 2936 (E)	13	37,25	484,25
5899	Correia Mercúrio MU 2953	18	87,27	1.570,86
5840	Correia Mercúrio MU 2935	5	139,61	698,05
5810	Correia Mercúrio MU 1528	3	89,94	269,82
5845	Correia Mercúrio VE 2710 (E)	9	1,95	17,55
5900	Correia Mercúrio VE 2432 (E)	10	3,56	35,60
5888	Correia Mercúrio VE 2941 (E)	2	4,01	8,02
5792	Correia Mercúrio VE 2711	2	13,23	26,46
5838	Correia Mercúrio VE 2939	11	12,77	140,47
5887	Correia Mercúrio VE 2218 (E)	9	7,48	67,32
5794	Correia Mercúrio VE 2281	3	30,77	92,31
5889	Correia Mercúrio VE 2869	2	67,35	134,70
5842	Correia Mercúrio VE 2052	4	142,22	568,88
5836	Correia Mercúrio AG 2938	13	120,24	1.563,12
5882	Correia Mercúrio AG 2950	12	107,00	1.284,00
5791	Correia Mercúrio VE 2713 (E)	14	4,94	69,16
Total		151		8.177,70

Fonte: Relatórios da Empresa.

O estoque parado em uma empresa é sinônimo de dinheiro parado, capital de giro que deixa de ser investido em atividades de rentabilidade, além de onerar custos para a empresa como: estocagem destes materiais, ocupação de locação, sujeição a sinistros, limpeza e manutenção, dentre outros.

Analisando os totais deste relatório percebe-se o montante acumulado de estoque parado durante o ano, até 31/10/2014 o estoque dessa linha de correias agrícolas da filial de Espumoso importava em um custo médio de estoque no valor de R\$ 8.177,70 estando esses itens sem giro a bastante tempo, principalmente itens com a letra “E” no final de sua descrição/referência o que sugere que determinada peça ou produto não é mais comprado inclusive ou seja, é um item excluído.

Em seguida com outro subgrupo de peças estruturamos a Tabela 7.

Tabela 7 - Itens sem giro subgrupo peças Intertec

Código Sistema	Descrição Mercadoria	Quantidade	Custo Unitário	Custo total
		Itens em estoque	R\$	R\$
4717	Intertec Amortecedor	7	4,84	33,88
350868	Intertec Eletrônico Completo (E)	2	93,81	187,62

4297	Intertec Gatilho (E)	1	1,10	1,10
4737	Intertec Junta (E)	3	0,75	2,25
4740	Intertec Junta (E)	2	0,66	1,32
350863	Intertec Junta Carburador (E)	5	0,96	4,80
350865	Intertec Junta Cilindro (E)	1	0,22	0,22
351089	Intertec Mangueira (E)	5	4,06	20,30
8586	Intertec Rolamento (E)	4	6,00	24,00
4294	Intertec Ventoinha (E)	1	5,96	5,96
Total		31		281,45

Fonte: Relatórios da Empresa.

Esse subgrupo de peças apesar de pequeno, chamou a atenção devido ao item código 350868 Intertec Eletrônico Completo (E), pois são duas peças que estão armazenadas na prateleira e que foram compradas no mês de maio de 1999 segundo pesquisa realizada no próprio sistema informatizado da empresa, totalizando cerca de quinze anos sem movimentação, e não tendo nenhuma procura por parte dos associados e clientes da cooperativa ou seja, sem perspectivas de venda, e representando 66,66% do total do custo médio de estoque desse subgrupo de peças.

Também fazendo parte dos itens sem movimentação, segue relação dos itens da marca Jumil.

Tabela 8 - Itens sem giro subgrupo peças Jumil

Código Sistema	Descrição Mercadoria	Quantidade	Custo Unitário	Custo total
		Itens em estoque	R\$	R\$
8232	Jumil Contra Faca (E)	2,00	48,89	97,78
332970	Jumil Disco de Fricção (E)	6,00	9,59	57,54
5289	Jumil Disco Intermediário CE (E)	1,00	6,62	6,62
5291	Jumil Disco Intermediário CI (E)	6,00	1,72	10,32
8233	Jumil Eixo Tomada Potência (E)	1,00	76,80	76,80
332967	Jumil Faca Ceifadeira (E)	8,00	21,66	173,28
332964	Jumil Faca Picadora (E)	10,00	26,14	261,40
23529	Jumil Mola Prato (E)	10,00	3,77	37,70
15432	Jumil Paraf. De Fenda Chata 10x25 (E)	8,00	0,57	4,56
332966	Jumil Parafuso (E)	6,00	0,52	3,12
5301	Jumil Parafuso Alleen 3/8x3/4 unc (E)	36,00	0,34	12,24
5296	Jumil Retentor 00517 (E)	1,00	4,07	4,07
5300	Jumil Retentor 00847 (E)	1,00	5,74	5,74
5297	Jumil Retentor 01273 (E)	3,00	5,74	17,22
5299	Jumil Retentor 02031 (E)	2,00	5,74	11,48
8230	Jumil Retentor Grande 43641 (E)	4,00	2,58	10,32
8231	Jumil Retentor Pequeno (E)	2,00	3,32	6,64
63850	Jumil Rolamento 6206ZZ (E)	2,00	4,63	9,26
63841	Jumil Rolamento 6208 (E)	1,00	6,47	6,47
63845	Jumil Rolamento 6208 2RS (E)	1,00	11,10	11,10
63856	Jumil Rolamento Fixo Esf. 6208-ZZ (E)	1,00	9,26	9,26

Total	112	832,92
--------------	------------	---------------

Fonte: Relatórios da Empresa.

O estoque de itens da linha de peças Jumil importou em um custo médio de estoque no valor de R\$ 832,92 sendo todos essas peças também classificadas com a letra “E” na descrição da mercadoria.

Concluindo a pesquisa dos itens sem movimentação ou considerados obsoletos analisou-se ainda a linha de peças da marca Nogueira conforme tabela 9.

Tabela 9 - Itens sem giro subgrupo peças Nogueira.

Código Sistema	Descrição Mercadoria	Quantidade	Custo Unitário	Custo total
		Itens em estoque	R\$	R\$
14089	Nogueira Amortecedor Conj. FN (E)	2	6,96	13,92
16215	Nogueira Anel Oring 1.154 (E)	3	0,93	2,79
14084	Nogueira Anel Vedação (E)	2	9,01	18,02
9534	Nogueira Arruela Calço FN25 (E)	10	0,32	3,20
8200	Nogueira Base Guia da Corrente FN25 (E)	2	8,85	17,70
23545	Nogueira Braço Oscilante 195M.M. (E)	2	11,54	23,08
23547	Nogueira Braço Oscilante 195M.M. (E)	1	7,61	7,61
9530	Nogueira Braço Oscilante 195M.M. FN25 (E)	2	10,80	21,60
23546	Nogueira Braço Oscilante L.E. (E)	3	9,66	28,98
9532	Nogueira Braço Oscilante L.E. FN25 (E)	2	7,14	14,28
23516	Nogueira Bucha (E)	4	2,95	11,80
49998	Nogueira Chaveta (E)	1	2,40	2,40
8224	Nogueira Chaveta Eixo Grosso FN (E)	3	2,13	6,39
63154	Nogueira Cônica c/Excêntrico FN-25 (E)	1	124,22	124,22
7070	Nogueira Contra Faca dos Discos (E)	3	5,15	15,45
8492	Nogueira Contra Faca FN-25 (E)	4	14,73	58,92
8219	Nogueira Contra Faca FN-25V (E)	2	15,89	31,78
9525	Nogueira Contra Faca LD FN25 (E)	1	10,56	10,56
9524	Nogueira Contra Faca LE FN25V (E)	3	28,73	86,19
3979	Nogueira Contra Faca Rotor CFN (E)	2	7,16	14,32
63155	Nogueira Coroa Z-21 FN25V (E)	1	112,12	112,12
65484	Nogueira Correia FN-25 (E)	1	146,06	146,06
332923	Nogueira Correia Tripla (E)	5	196,40	982,00
7454	Nogueira Eixo Coroa FN-25 A (E)	4	26,21	104,84
23508	Nogueira Eixo da Coroa (E)	3	7,64	22,92
14087	Nogueira Eixo da Rótula FN (E)	1	10,36	10,36
23506	Nogueira Eixo Dianteiro (E)	2	7,92	15,84
59806	Nogueira Eixo do Pinhão Pecu-9000 (E)	1	108,78	108,78
16528	Nogueira Eixo do Rotor Pecu 9004 (E)	1	68,14	68,14
67431	Nogueira Eixo DPM4 (E)	1	67,21	67,21
15462	Nogueira Eixo Tom. Força 9000 (E)	1	35,64	35,64
15858	Nogueira Eixo Transmissão CFN (E)	2	23,03	46,06
7036	Nogueira Encosto Menor Mola (E)	2	3,25	6,50
16663	Nogueira Engrenagem (E)	1	156,78	156,78
16662	Nogueira Engrenagem (E)	1	51,19	51,19
11142	Nogueira Engrenagem FN25 (E)	1	22,46	22,46

25847	Nogueira Engrenagem Cônica (E)	4	14,50	58,00
9539	Nogueira Espaçador 0,9M.M. FN25 (E)	10	0,37	3,70
69697	Nogueira Esticador CJ. FN-25 V (E)	1	15,98	15,98
11141	Nogueira Esticador FN25 (E)	1	9,65	9,65
9526	Nogueira Faca Alternativa FN25V (E)	1	41,36	41,36
8201	Nogueira Faca Pecos – 9000 e 9004 CFN (E)	2	18,60	37,20
23591	Nogueira Guia Central Mola RFN-25 (E)	2	13,12	26,24
9529	Nogueira Guia Esticador FN25 (E)	2	0,90	1,80
23514	Nogueira Jogo Bucha Faca Rotor 9000/4 (E)	1	108,05	108,05
23504	Nogueira Mancal do Rotor L.D. (E)	2	28,78	57,56
23507	Nogueira Mola do Esticador (E)	2	2,98	5,96
25849	Nogueira Mola Fixação (E)	2	3,99	7,98
66158	Nogueira Mola Pecos 9000/9004 (E)	2	6,04	12,08
7032	Nogueira Mola Prato (E)	7	11,42	79,94
23593	Nogueira Mola RFN-25 (E)	5	4,24	21,20
23592	Nogueira Mola RFN-25 (E)	15	12,08	181,20
23517	Nogueira Mola Rolo Pecos 9004 (E)	2	8,28	16,56
23509	Nogueira Paraf. Sext. Int. C/Chata 8x35 (E)	10	1,21	12,10
14085	Nogueira Pinhão Z-12 FN25IV (E)	1	23,29	23,29
25844	Nogueira Quadro Nozador (E)	2	139,02	278,04
62870	Nogueira Rebolo Quadrado (E)	1	49,75	49,75
23541	Nogueira Retentor 01814BRG (E)	1	6,73	6,73
9522	Nogueira Roda Dentada Dianteira FN25 (E)	2	35,33	70,66
61241	Nogueira Roda Dentada Duplex CJ-FN-25 (E)	1	79,70	79,70
14088	Nogueira Rótula GE25 (E)	1	142,96	142,96
40647	Nogueira Suporte Esticador (E)	1	6,01	6,01
23505	Nogueira Tampa (E)	1	4,88	4,88
8691	Nogueira Tampa CJ (E)	1	4,60	4,60
23510	Nogueira Terminal da Biela (E)	2	16,67	33,34
24597	Nogueira Vedador de Pó FN-25 (E)	1	4,04	4,04
16218	Nogueira Vedador FN (E)	1	1,71	1,71
Total				3.934,54

Fonte: Relatórios da Empresa.

Do mesmo modo, após estruturar a tabela dos itens da Nogueira chegamos a um custo médio total de R\$ 3.934,54. Portanto realizando-se a soma do custo médio de todo o estoque de itens sem movimentação dos subgrupos de peças das marcas Mercúrio (correias), Intertec, Jumil, e Nogueira, em seguida forma-se a importância no valor de R\$ 13.226,61.

Por outro lado, mediante a análise desses itens, deve-se pensar na importância de se discorrer sobre a política de compra e venda, bem como da estocagem de peças e acessórios na loja (ponto de venda) e depósito central de mercadorias, através do controle dos níveis adequados de estoque, e o atendimento as necessidades dos associados e clientes.

Diante disso, é extremamente importante a decisão por parte dos gestores de adotarem ou não um departamento de controladoria, que seja capaz de avaliar, e de atuar como gerador de equilíbrio nas operações, sendo alimentado pelas informações oriundas da contabilidade.

4.4 SUGESTÕES DE MELHORIAS

Mediante a análise realizada na gestão e controle dos estoques da Cooperativa, mais precisamente na filial de Espumoso, faz-se necessário efetuar algumas recomendações. Estas sugestões poderão melhorar ou incrementar os controles internos e processos já existentes, bem como otimizar a gestão. Como o foco deste trabalho foi o estoque de peças e farmácia veterinária, as sugestões e recomendações são direcionadas apenas a este setor.

Primeiramente com relação ao acesso físico ao estoque, visando à proteção deste, faz-se necessário dificultar a entrada de estranhos ao setor, orientando o balconista a não permitir a entrada de terceiros, procurando trazer a peça até o balcão de atendimento e não levar o cliente até o estoque da loja. Também com relação à circulação de pessoas alheias pelo interior do depósito central seja para olhar alguma peça ou na ocasião de carregar mercadorias como rações, sugere-se que encaminhe o cliente para que ele use o caminho da balança de grãos, do lado de fora da loja e pelo portão maior de entrada na cooperativa.

No que diz respeito às entregas de mercadorias sem a emissão de nota fiscal no ato, ficando anotado em condicional para posterior faturamento, esse procedimento deve ser evitado, deverá ser feita uma cobrança para que essa situação não ocorra, o correto é a emissão da nota fiscal no momento da venda, o que facilitará ao gestor efetuar as compras para formação de estoque, facilitar o trabalho de conferência de estoque visto que existem bastante pedidos em aberto de mercadorias que já foram retiradas do estoque físico e entregue para os associados e clientes, bem como prevenir possíveis infrações contra o fisco no caso de transporte sem nota fiscal, é uma “forma de venda” que deve ser revista.

Quanto aos inventários físicos, deveria ser utilizado pessoal de outros setores alheios ao departamento estudado, tais como do setor administrativo e contábil e mesclar com o pessoal da loja de ferragem, não deixando que uma mesma dupla do próprio setor faça as conferências individualmente.

Sugere-se também atenção especial no momento da conferência da mercadoria, tanto no recebimento, quanto na entrega, realizando um exame minucioso na quantidade e qualidade da peça.

Disponibilizar mais espaço para a acomodação das peças, como mais prateleiras. O ideal seria organizar um item em cada escaninho, foi verificado que existem algumas locações de até quatro itens diferentes no mesmo escaninho, fator que permite a ocorrência de vendas trocadas, gerando diferenças no inventário.

Ocorre situações em que o associado e cliente paga a mercadoria e retira somente quando precisa da mesma e no momento de seu uso, são vendas de sal mineral e suplementos para o gado de corte e leite, grandes volumes de medicamentos e demais itens que ficam estocados na loja ocupando espaço físico, é realizado um controle por meio de fichas de retirada de mercadoria juntamente com a nota fiscal, sendo que o associado assina e é dada baixa nos produtos já comprados.

O ideal seria que toda mercadoria comprada fosse no mesmo instante retirada pelo cliente, pois do contrário demanda uma atenção maior no controle desses produtos que ficam na loja e que não fazem mais parte do estoque da mesma, porém essa prática poderia comprometer as vendas já que da forma como está sendo realizada o associado se obriga a frequentar a loja para retirar suas mercadorias e na mesma oportunidade compra mais insumos e medicamentos para o gado continuando a dar lucro para a empresa, mas seria importante um estudo para saber quanto custa essa prática de vendas e sua real necessidade.

É interessante a constante conferência por parte do balconista, sempre que possível dos itens que passam por suas mãos durante o dia a dia em seu trabalho, proporcionando a rápida solução de possíveis erros.

Muitos itens estão esquecidos em locações de difícil visualização ao vendedor, procurar alocar estes itens próximos aos de giro da mesma categoria, ou seja, existem várias mercadorias que são semelhantes e poderiam ser facilmente vendidas se estivessem ao alcance do vendedor.

Outra sugestão seria ofertar para outras revendas os principais itens que estão contribuindo significativamente para o estoque parado, que são eles: Intertec, Jumil, Nogueira e correias agrícolas Mercúrio, estes itens, conforme informações, já provaram que não tem muita procura em sua região, talvez haja demanda dessas mercadorias em outras regiões.

Se a cooperativa conseguir equilibrar seu estoque, mantendo-o enxuto e com alta rotatividade, com certeza obterá excelentes resultados positivos, sobrando recursos para mais investimentos e melhorias na estrutura física da loja e adequação do depósito central que hoje está pequeno para o volume de itens que a cooperativa trabalha, facilitando a logística interna,

atendimento as demais filiais da loja de ferragem e conquistando a total satisfação de seus associados e clientes, tendo como resultado final a eficiência e a eficácia, melhorando suas atividades e processos bem como terá um controle interno mais seguro e que atenda satisfatoriamente os processos diários da empresa.

Sugere-se ainda a elaboração de manuais, e rotinas a serem seguidas pelos colaboradores, desse modo que cada empregado ao iniciar o seu trabalho saiba exatamente qual tarefa deve desempenhar e quais são os passos necessários para realiza-la com agilidade, segurança e eficiência.

4.5 SUGESTÕES DE NOVAS PESQUISAS

Como sugestão para outros trabalhos, a propósito recomenda-se um estudo mais aprofundado dos pontos fracos apontados, bem como uma análise dos problemas de armazenamento de mercadorias, espaço físico apropriado, conferências de estoque e logística de processos internos com o propósito de melhorar o sistema de execução das tarefas e aumentar a eficiência e operacionalidade do setor.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dessa forma são fundamentais os procedimentos relacionados aos controles internos nas áreas de estoques da empresa estudada. No caso da loja de ferragem sua adoção, justifica-se ainda pela melhoria e qualidade das informações no processo de gestão.

Do mesmo modo, constatou-se que a empresa apesar de possuir bons controles internos, alguns podem ser melhorados. Foram apresentadas sugestões de melhorias nos procedimentos de controles internos, que proporcionem relatórios gerenciais e operações confiáveis, buscando, dessa forma, aprimorar o nível informacional da empresa, bem como propiciar maior segurança a seus gestores, na administração eficaz de seu patrimônio.

Seria oportuno orientar o comprador de mercadorias do setor, que em conjunto com o gerente da loja, por conhecerem melhor o estoque, busquem alternativas para diminuïrem seus saldos de estoque sem giro, pois estoque parado é sinônimo de dinheiro parado.

Na medida em que a empresa cresce, aumenta conseqüentemente o volume e a complexidade de suas atividades. Assim, um departamento de controladoria e controles internos, torna-se ainda mais necessários para que os associados, funcionários, clientes e fornecedores tenham segurança e confiabilidade nos processos e atividades realizados por todos os seus integrantes.

Além disso, o controle sobre os estoques é de fundamental importância, pois somente através destes, serão identificadas falhas e irregularidades na gestão dos estoques. Tendo informações mais seguras sobre a situação dos mesmos, medidas corretivas poderão ser tomadas a fim de proteger este ativo de erros e fraudes, como também adotar uma política de compra adequada para manter os níveis necessários dando manutenção às vendas, e garantindo boa rotatividade.

A empresa deve ficar atenta a esse problema, pois existem vários itens obsoletos no estoque que dificilmente conseguirá colocá-los em atividade, itens que sofrerão desvalorização e conseqüentemente perda de dinheiro.

Conclui-se que a gerência da empresa deverá entender a necessidade e a importância da criação de um departamento de controladoria, e de manter e aperfeiçoar os controles internos existentes, pois conforme se verifica na literatura a falta de controles poderá trazer problemas de fraudes e erros. E no caso da empresa, contingências tributárias visto a obrigatoriedade de entrega de Sped Contábil a Receita Federal.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Lauro Brito de; et al Controladoria in: **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. Armando Catelli (coordenador). São Paulo: Atlas, 2001.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- ATTIE, William. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1992.
- CATELLI, Armando. **Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2004.
- DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em Ciências Sociais Aplicadas: Métodos e Técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- FRANCO, Hilário. **Contabilidade comercial**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 1984.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- IUDÍCIBUS, Sergio de; MARION, José Carlos. **Contabilidade Comercial: Atualizado conforme o Novo Código Civil**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 5. ed. São Paulo, Atlas, 2002.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

OCERGS – Organização das Cooperativas do Rio Grande do Sul. **Cooperativas Gaúchas se destacam entre as melhores e maiores empresas do Brasil**. Disponível em <<http://www.ocergs.coop.br/index.php/comunicacao/noticias/1949-cooperativas-gauchas-se-destacam-entre-as-melhores-e-maiores-empresas-do-brasil>> Acesso em 27 de outubro de 2014.

OCERGS – Organização das Cooperativas do Rio Grande do Sul. **História do Cooperativismo**. Disponível em <<http://www.ocergs.coop.br/index.php/cooperativismo/historia-do-cooperativismo50>> Acesso em 17 outubro 2014.

OLIVEIRA, Luís Martins de; NAGATSUKA, Divane Alves da Silva. **Introdução à Contabilidade**. São Paulo: Futura, 2000.

ORIENTAÇÕES para a apresentação de trabalhos acadêmicos. Universidade de Passo Fundo, Faculdade de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis, 2006.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de Contabilidade Básica: uma introdução à prática contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1998.

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SCHMIDT, Paulo; et al Controladoria in: **Controladoria: Agregando Valor para a Empresa**. Paulo Schmidt (organizador). São Paulo: Bookman, 2002.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; TRISTÃO, Gilberto. **Contabilidade Básica**. São Paulo: Atlas, 1999.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 3. ed. São Paulo: Bookman, 2001.

APÊNDICE

APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO PESQUISA DE CONTROLES DOS ESTOQUES

1. Os estoques são controlados? Existem almoxarifados?

Sim, existe o depósito central de mercadorias (C.D).

2 - O responsável pelo estoque faz compras? Autoriza-as?

Não, não realiza a autorização.

3- Existem registros auxiliares dos estoques?

Não.

4- Os registros são controlados por controle eletrônico?

Sim, são feitos através de um sistema informatizado.

5- Toda entrega de mercadorias é feita mediante requisições escritas?

Sim (pelo sistema).

6- Quem emite as requisições? Qual o chefe que autoriza?

Sistema automatizado, informa os itens com base na demanda ou necessidade.

7- Em caso de devoluções de mercadorias a fornecedores há emissão de nota própria. Qual o destino das vias?

Sim. Uma via para o controle e outra via acompanha a mercadoria.

8- As devoluções são contabilizadas?

Sim, são controladas para voltar a mercadoria ao estoque e estar de acordo com o que pede no sistema.

9- Existem conferências físicas periódicas dos estoques?

Sim, de acordo com cronograma interno.

10 - Como são feitas? Por quem? De que setor?

Conferências físicas por subgrupo de produtos.

Conferentes – Internos (da loja de ferragem).

Audidores – Auditoria Interna (Cooperativa).

11- As diferenças encontradas são ajustadas? Qual o documento para o ajuste? Que autoridade vista tal documento?

Sim.

Nota Fiscal de Entrada e Nota Fiscal de Saída.

Encarregado do setor, conferente e Gerente do departamento de loja de ferragem.

12- Onde se operam as maiores diferenças?

Itens de alto giro e baixo valor com similaridades.

13- As mercadorias obsoletas e inadequadas têm relação e controle à parte?

Não.

14 - Existe um serviço autônomo de recepção e outro de entrega, ou tudo é feito pelas mesmas pessoas?

Sim. Uma pessoa recebe e outra realiza a entrega das mercadorias.

15- Existe um serviço de compras organizado?

Sim, quando é necessária compras para estoque, é feito pelo comprador da matriz, após dialogar com o gerente da loja.

16- As compras são feitas mediante autorizações escritas?

Não.

17- Quem autoriza a compra? (Que cargo)?

Itens tradicionais – comprados com base na demanda e relatórios do sistema.

Itens Novos – comprados com autorização de responsável técnico – gerência.

18- Antes das ordens existem coletas de preços?

Sim, são realizadas cotações de preços junto aos principais fornecedores.

19- Há um cadastro de fornecedores?

Sim, todos os fornecedores que já foram feitas alguma compra, possuem cadastro completo no sistema informatizado.

20- O serviço de recepção recebe cópias das ordens?

Sim, recebe.

21- As faturas são conferidas contra as notas fiscais?

Sim. É conferido valor, fornecedor, vencimento, etc.

22- Há um código de classificação das mercadorias?

Sim – cada item possui um código.

23- No caso de vendas das sucatas, é o almoxarifado que extrai a nota fiscal?

Não. A nota é emitida pelos balconistas no balcão de atendimento da loja.

24- As mercadorias em geral, estão bem protegidas? Existe acesso fácil aos almoxarifados por qualquer pessoa?

Razoavelmente, existe acesso por funcionários de outros setores e transportadoras.

25- Quem supervisiona e inspeciona o pessoal do setor de peças?

Encarregado da loja.

26- As embalagens das mercadorias são aproveitáveis? Podem ser vendidas ou usadas? E estão sendo? Há controle?

Algumas embalagens são aproveitáveis, as demais são vendidas para reciclagem, mas não existe controle por parte do setor já que o pessoal que realiza serviços gerais recolhe as mesmas juntamente com o lixo da loja e do depósito central de mercadorias.

27- Os estoques possuem fixação de mínimos e de máximos realizados por critério técnico? Quem orienta o critério? São obedecidos tais limites?

Sim.

A gerência orienta o critério, e são obedecidos os limites para compra e para transferência entre sede e filiais.

28- Quando os pedidos de compra são feitos respeitam-se os limites de máximo e mínimo?

Em tese sim, observando-se quantidades mínimas do fabricante e transportadora, com exceção de algumas ocasiões em que são oferecidas promoções com preços atrativos e compensadores para compra de grandes quantidades, e também conforme a demanda do mercado no momento. Exemplo: época que antecede a colheita (safra), compra-se um estoque maior de peças agrícolas para atender satisfatoriamente ao associado e cliente, bem como manter estoque razoável para suprir todas as lojas da rede.

ANEXOS

PROGRAMA DE AUDITORIA INTERNA

AUDITORIA DOS ESTOQUES

Preparado por:

Aprovado por:

Data-base:

Visto:

Em:

Ref. Data Rubrica

Passos do Programa:

1. Verificar a existência de normas de procedimentos interno, comentando os aspectos julgados relevantes.
2. Definir as áreas, local, período e produtos e/ou mercadorias e os responsáveis pelas áreas auditadas.
3. Definir critérios de seleção de amostragem dos produtos/mercadorias abrangidos.
4. Estabelecer os locais de depósito dos produtos e/ou mercadorias e descrevê-los.
5. Com base nos locais de depósitos, estabelecer a seqüência de Áreas a serem auditadas.
6. Avaliar os procedimentos que os responsáveis pelas requisições de produtos e mercadorias praticam quando há falta dos mesmos.
7. Procedimentos adotados na solicitação de de compras, pelos responsáveis das Áreas
8. Procedimentos adotados no recebimento da solicitação de compras pelos responsáveis das Áreas.

Ref. Data Rubrica

9. Procedimentos adotados nas compras de produtos/mercadorias.
10. Procedimentos adotados nos recebimentos dos produtos/mercadorias.
11. Procedimentos adotados para a movimentação dos produtos/mercadorias internamente.
12. Exame dos controles internos e documentação existentes, relatando as discrepâncias constatados.
13. Calcular e conferir os valores e quantidades constantes dos registros e controles internos com a documentação fiscal, de recebimento e expedição, em cada Área.
14. Examinar o cadastro de fornecedores, tipo, qualidade, volume de negócios, condições de pagamento, prazo de entrega, periodicidade das compras, forma de comprar, similariedade dos produtos com outros fornecedores, relatando as discrepâncias encontradas.
15. Procedimentos adotados nas vendas e/ou saídas dos produtos/mercadorias.
16. Exame dos controles internos e documentação relativos a comercialização.
17. Confrontar os controles internos com os relatórios gerados pelo sistema de integração estoque/contabilidade.
18. Confrontar as quantidades físicas dos produtos/mercadorias selecionados com os relatórios do sistema de integração estoque/contabilidade.

Ref. Data Rubrica

19. Calcular as quantidades físicas com o custo de aquisição constante dos relatórios do sistema de integração estoque/contabilidade.
20. Verificar de que forma ocorre a integração contábil, apontando as divergências existentes.
21. Examinar o sistema de contas a pagar se está conciliado com a contabilidade.
22. Examinar os livros fiscais se encontram-se conciliados com a contabilidade.
23. Selecionar algumas operações de entradas, transferências e devoluções e verificar seus registros no livro registro de entradas.
24. Verificar como são registradas na contabilidade, as operações de transferências interna e devoluções à fornecedores.
25. Verificar como se procede em relação a validade, garantia e obsolescência de produtos/mercadorias.
26. Verificar os procedimentos adotados para a composição do preço de venda dos produtos/mercadorias.

PROGRAMA DE AUDITORIA INTERNA

TÍTULO: CONTA CORRENTE DE ASSOCIADOS

ASSUNTOS:

PASSO	PROCEDIMENTO
01	Definir os associados ou não associados a serem auditados, relacionando-os no Papel de Trabalho.
02	Definir o período de abrangência a ser auditado, levando em consideração o período do saldo devedor.
03	<p>Efetuar revisão dos procedimentos contábeis adotados para o período selecionado, preparando Papel de Trabalho contendo os principais detalhes:</p> <ul style="list-style-type: none"> - análise da concessão de crédito para cada associado - a pessoa que concedeu o crédito possuía esta competência? - análise das contas conforme cada associado em particular; - análise das garantias e dos avais; - uniformidade na concessão de prazo de pagamento entre os associados; - saldo devedor acumulado na data do levantamento; - exame da documentação de suporte aos registros das contas; - análise e conciliação com os dados enviados para Cobrança Judicial; - conciliação do saldo apurado com os Controles Internos do setor; - avaliação da apropriação dos juros e correção aplicados, conforme os princípios de Contabilidade geralmente aceitos; - fornecimento de relatórios, dados e informações; e - relatórios e informações utilizados.
VERIFICAÇÃO DA CONSISTÊNCIA DO SALDO DEVEDOR	
04	Verificar a existência da comprovação da entrega de produtos e mercadorias que originaram a dívida.
05	Verificar a existência de documentos de suporte para a cobrança judicial .
06	Conferir as taxas e juros utilizados para a atualização das contas.

PROGRAMA DE AUDITORIA INTERNA

- 07** Revisão dos cálculos de atualização dos valores.

TESTE DE AVALIAÇÃO

- 08** Com base nos controles internos existentes, avaliar o seguintes procedimentos:

- 1)** exame do pedido e nota fiscal de venda;
- 2)** inspeção de comprovante de entrega das mercadorias;
- 3)** verificação do recebimento subsequente, mediante a inspeção de comprovantes de recebimento;
- 4)** verificação da existência de Devolução de mercadorias;
- 5)** detalhamento das duplicatas com a evolução das mesmas, em cada exercícios;
- 6)** avaliar os procedimentos, controles, documentos, dados e informações utilizados na cobrança;
- 7)** verificar se foram realizadas todas as medidas cabíveis para a cobrança normal;
- 8)** verificar se as vendas e ou amortizações foram registradas de acordo com os documentos respectivos (Data, valores, contas, etc.);
- 9)** avaliar os procedimentos, tipos e os responsáveis pelos controles internos;
- 10)** avaliar os tipos de relatórios, as informações e os responsáveis pelos mesmos;
- 11)** avaliar os tipos de registros existentes, se representam segurança e fidedignidade para a realização da cobrança judicial;
- 12)** avaliar as informações produzidas pelos relatórios.

PROGRAMA DE AUDITORIA INTERNA

13) em conclusão , abordar:

- a) a eficiência dos controles internos;
- b) a existência de documentos necessários para a cobrança;
- c) a avaliação das práticas e métodos adotados para a apresentação dos valores;
- d) o cumprimento as normas e determinações adotadas;
- e) a realidade dos saldos finais;
- f) avaliar se os associados que receberam o crédito tinham condições de receber o referido crédito, para posterior pagamento;
- g) o estado, conservação e ordem dos registros, arquivos e documentos de cobrança.

PROGRAMA DE AUDITORIA INTERNA DAS COMPRAS E VENDAS

Preparado por:

Data-base:

Aprovado por:

Visto:

	REF	PERÍODO	AUDITOR(A)
TÍTULOS:			
1. Normas de Procedimentos Internos	A	___/___ a ___/___	_____
2. Abrangência do Trabalho	B	___/___ a ___/___	_____
3. Registro das Operações	C	___/___ a ___/___	_____
4. Sistema de Controle Interno	D	___/___ a ___/___	_____
5. Relatório	E	___/___ a ___/___	_____
6. Anexos	F	___/___ a ___/___	_____

	REF	PERÍODO	RUBRICA
ASSUNTOS:			
<p>1 - Normatização de Procedimentos Verificar a existência de Circulares, Comunicados, Atas ou Normas, bem como, Manuais ou Instruções de Trabalho e Procedimentos do Setor. Examinar sua aplicação, validade, forma de conhecimento (tácita ou escrita) pelos funcionários, abrangência e existência do ciente dos funcionários. Avaliar sua aplicação, causas, consequências e benefícios.</p>	A1	___/___ a ___/___	_____
<p>2 - Área, Local e Responsável Definir a área, local e o responsável pelo setor e pelo acompanhamento dos trabalhos no setor.</p>	B1	___/___ a ___/___	_____
<p>3 - Produtos e Período Definir os produtos e o período de abrangência, relacionando-os de acordo com o cadastro interno dos mesmos.</p>	B2	___/___ a ___/___	_____
<p>4 - Critérios de Amostragem Definir os critérios de seleção de amostragem, levando-se em conta as características de cada produto e sua</p>	B3	___/___ a ___/___	_____

relevância em cada operação realizada.

ASSUNTOS (Continuação)

5 - Registro das Compras

Avaliar os registros de compras, buscando observar os procedimentos adotados nas cotações dos preços de mercado e as consultas feitas aos demais fornecedores; a efetivação da compra e as condições de negociação envolvendo terceiros, anotando as irregularidades verificadas.

REF PERÍODO RUBRICA

C1 ___/___ a ___/___ _____

6 - Registro das Entradas

Avaliar os registros de recebimento das mercadorias, se as mesmas estão de acordo com o pedido, a forma de conferência, apontando as divergências.

C2 ___/___ a ___/___ _____

7 - Registro das Vendas

Avaliar os registros das vendas, buscando observar os procedimentos adotados nas negociações com clientes, formas de pagamentos, composição do preço de venda, prazo de entrega e qualidade dos clientes.

C3 ___/___ a ___/___ _____

8 - Registro dos Embarque

Avaliar os registros de embarque, buscando verificar de que forma são embarcadas as mercadorias, sua embalagem, conferência, acondicionamento, transporte, anotando as irregularidades existentes.

C4 ___/___ a ___/___ _____

9 - Registro Transferências Internas

Avaliar os registros de transferências interna de entradas e saídas de mercadorias, observando de que forma procedem quanto as solicitações e atendimento a estas.

C5 ___/___ a ___/___ _____

10 - Registro das Devoluções

Examinar os registros das operações de devoluções, buscando observar se existem fatos justificáveis, de que forma estas são procedidas, como são feitos

C6 ___/___ a ___/___ _____

os acertos, transporte e conferência das mesmas.

ASSUNTOS (Continuação)

11 - Registro dos Recebimentos

Examinar os registros das operações de recebimentos, verificando de que forma os valores ingressam na empresa e são creditados em nome dos clientes.

REF	PERÍODO	RUBRICA
C7	___/___ a ___/___	_____

12 - Registro dos Pagamentos

Examinar os registros das operações de pagamentos, verificando de que forma os valores são desembolsados e debitados aos compradores.

C8	___/___ a ___/___	_____
-----------	-------------------	-------

13 - Controles e Documentação

Verificar, examinar e avaliar os controles internos e a documentação existente, considerando seus objetivos, finalidades e funcionamento de forma intrínseca (para os quais foram criados) e de forma extrínseca (em relação ao setor).

D1	___/___ a ___/___	_____
-----------	-------------------	-------

Verificar se os controles existentes servem de base e apoio aos sistema de integração com a contabilidade e aos demais registros das operações.

Examinar os controles existentes se estão sendo preenchidos de forma correta.

Verificar a periodicidade no preenchimento dos controles e documentos, quem preenche, utiliza e confere-os.

Verificar a existência de cadastro de fornecedores e clientes, anotando as possíveis irregularidades.