

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, CONTÁBEIS E COMÉRCIO
INTERNACIONAL
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DAIANE BALESTRIN

AVALIAÇÃO DO AMBIENTE DE CONTROLES INTERNOS: UM
ESTUDO DE CASO EM UMA INDÚSTRIA DO RAMO DE
EMBALAGENS DA CIDADE DE FARROUPILHA-RS

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel
em Ciências Contábeis da
Universidade de Caxias do Sul.
Orientador: Prof. Ms. Alex Eckert

CAXIAS DO SUL

2012

DAIANE BALESTRIN

**AVALIAÇÃO DO AMBIENTE DE CONTROLES INTERNOS: UM
ESTUDO DE CASO EM UMA INDÚSTRIA DO RAMO DE
EMBALAGENS DA CIDADE DE FARROUPILHA-RS**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel
em Ciências Contábeis da
Universidade de Caxias do Sul.
Orientador: Prof. Ms. Alex Eckert

Aprovado (a) em ____/____/____

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Ms. Alex Eckert
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof.
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof.
Universidade de Caxias do Sul - UCS

DEDICATÓRIA

Ao meu pai, Dercy Balestrin (*in memoriam*) e a minha mãe, Aurora Brun Balestrin, os quais sou grata pela educação recebida, pois o caráter que tenho devo aos seus ensinamentos de como devemos respeitar o próximo e, acima de tudo, de seguir o caminho do bem para ser feliz. Meu pai, onde quer que esteja, sei que sempre estará guiando os meus caminhos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todas as pessoas que colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Em especial ao meu orientador, Prof. Ms. Alex Eckert, pela sua dedicação, sabedoria, paciência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia. Por fim, de forma muito especial quero agradecer ao José Manuel Rodrigo, pelo auxílio, paciência e incentivo dedicados, que contribuíram muito para a realização deste trabalho.

PENSAMENTO

Quando você quer alguma coisa, todo o universo conspira para que você realize o seu desejo.

Paulo Coelho

RESUMO

A competitividade cada vez mais acirrada faz com que o empreendedor busque alternativas para a continuidade do seu negócio, mas para que isso ocorra, é necessária a criação de certos procedimentos de controle, abrangendo toda a sua administração. É de fundamental importância o conhecimento da entidade e de seu ambiente de controles internos, para assim poder detectar e prevenir o risco da ocorrência de erros ou fraudes nas operações. Isso será possível através da avaliação dos controles internos existentes por parte dos administradores, bem como das análises necessárias, a fim de garantir a eficiência e eficácia dos procedimentos. Dentro deste contexto, este trabalho teve como objetivo levantar quais são os procedimentos necessários a serem seguidos para implementar e adaptar controles internos em uma indústria de embalagens. O levantamento das informações dos setores operacionais foi realizado por meio da aplicação de questionários à gerência da empresa estudo de caso e, através dos entendimentos adquiridos, foram desenvolvidas análises e apurada a existência dos controles internos, através da elaboração de fluxogramas para cada ciclo operacional. Com o desenvolvimento deste estudo de caso pode-se identificar a existência de controles internos com fraquezas e, diante disto, propostas melhorias para a efetividade dos mesmos.

Palavras-chave: Controles internos. Fluxogramas. Fraude. Erro. Fraquezas.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Objetivos dos Controles Internos	17
Figura 2: Finalidade do Controle Interno	18
Figura 3: Relação Entre Objetivos e Componentes - COSO.....	30
Figura 4: Eventos e Seus Impactos.....	32
Figura 5: Matriz ou Mapa de Risco.....	33
Figura 6: Organograma Funcional Empresa Alfa	38
Figura 7 - Ciclos Operacionais	40
Figura 8: Fluxograma 1 – Ciclo de Compras e Contas a Pagar	42
Figura 9 - Fluxograma 2 – Ciclo de Produção e Custos.....	46
Figura 10 - Fluxograma 3 - Ciclo de Vendas e Contas a Receber	49

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1: Controles Internos dos Ciclos Operacionais.....	25
Quadro 2: Modelos de Questionários.....	28
Quadro 3 - Fraquezas Identificadas nos Controles Internos - Empresa Alfa.....	53

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO.....	11
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	12
1.3	OBJETIVOS	14
1.3.1	Objetivo geral	14
1.3.2	Objetivos específicos	14
1.4	METODOLOGIA.....	14
1.5	ESTRUTURA DO ESTUDO	15
2	CONTROLES INTERNOS.....	17
2.1	CONCEITO DE CONTROLE INTERNO.....	17
2.2	A IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES INTERNOS.....	19
2.3	PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DOS CONTROLES INTERNOS	20
2.3.1	Responsabilidade	21
2.3.2	Rotinas internas	21
2.3.3	Acesso aos ativos.....	21
2.3.4	Segregação de funções.....	22
2.3.5	Confronto dos ativos com os registros	22
2.3.6	Amarrações do sistema.....	23
2.3.7	Auditoria interna	23
2.3.8	Custos do controle x benefícios.....	24
2.4	LEVANTAMENTO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	24
2.5	TIPOS DE CONTROLES.....	24
2.6	AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	27
2.7	LIMITAÇÕES DOS CONTROLES INTERNOS	29
2.8	<i>COSO - THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION</i>	<i>30</i>
2.8.1	Ambiente Interno.....	31
2.8.2	Fixação de Objetivos	32
2.8.3	Identificação de Eventos	32
2.8.4	Avaliação de Riscos	33
2.8.5	Resposta ao Risco	33
2.8.6	Atividades de Controle	34
2.8.7	Informações e Comunicações	34
2.8.8	Monitoramento	35
2.9	OS GANHOS COM A LEI SARBANES-OXLEY	35
3	ESTUDO DE CASO NA EMPRESA ALFA.....	37
3.1	HISTÓRICO E ESTRUTURA ORGANIZACIONAL	37

3.2	IDENTIFICAÇÃO E DESCRIÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS EXISTENTES.....	39
3.2.1	Resultados dos Questionários Aplicados	39
3.2.2	Fluxograma e Entendimento dos Ciclos Operacionais	41
3.2.2.1	Fluxograma e Entendimento do Ciclo de Compras e Contas a Pagar	41
3.2.2.2	Fluxograma e Entendimento do Ciclo de Produção	45
3.2.2.3	Fluxograma e Entendimento do Ciclo de Vendas e Contas a Receber.....	48
3.3	RESULTADOS DA AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS.....	52
4	CONCLUSÃO	60
	REFERÊNCIAS.....	62
	ANEXO A: QUESTIONÁRIO PARA ENTENDIMENTO DOS SETORES OPERACIONAIS.....	64

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

Com o crescimento constante das empresas, os administradores passaram a se preocupar mais em relação à complexidade das atividades, no sentido de tornar contínuo o acompanhamento e desempenho das operações, mas para que isso ocorra, é necessária a criação de certos procedimentos de controle e gerência, abrangendo toda a sua administração.

A finalidade deste trabalho é demonstrar aos administradores a importância de implementar e adaptar controles internos nos setores operacionais da empresa, de modo que possa haver segurança em seus processos, definindo formas simples e eficazes de evitar erros e fraudes.

Segundo Attie (2010) a importância do controle interno fica evidente no momento em que se torna impossível garantir a continuidade do fluxo de operações e a confiabilidade dos resultados gerados por esse fluxo. Quanto maior a empresa, maiores e mais complexas se tornam as operações, ficando inviável a inexistência de um controle.

A busca da implementação de controles internos eficazes, por parte dos administradores, tem como finalidade impedir a ocorrência de riscos, detectando possíveis falhas, para desta forma, antecipar a ocorrência do risco. Controles internos melhores identificam os problemas na medida em que eles ocorrem.

Um exemplo disso se dá no estudo científico através de artigo publicado, realizado pelos pesquisadores Trisciuzzi e Cardozo (2009) aplicado em uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro – RJ, onde se comprovou que a aplicação de controles internos alcançou um aumento de eficiência e eficácia das operações, juntamente com a melhoria da confiabilidade e integridade das informações financeiras e gerenciais.

O motivo da escolha desse tema baseia-se na medida em que, grande parte do insucesso das empresas, se deve ao fato das mesmas não deterem um plano de controles que possam impedir erros e fraudes antes que eles aconteçam.

Segundo Crepaldi (2010) há dois procedimentos que deverão ser adotados no plano de controles: prevenção e detecção. Os procedimentos de prevenção são medidas que antecedem um ato ou fato, com a finalidade de prevenir. Já os

procedimentos de detecção são medidas que visam à identificação dos erros e fraudes.

Diante do exposto, entende-se que o tema escolhido é de grande importância para fins profissionais, podendo ser aplicado em outras empresas, justificando-se plenamente a sua realização.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

Inicialmente, cabe realçar o que é controle interno. Conforme a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TA 315 (2009, item 4):

Controle Interno é o processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis da governança, administração e outros funcionários para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis. O termo “controles” refere-se a quaisquer aspectos de um ou mais dos componentes do controle interno (NBC TA 315, 2009, item 4).

Em uma empresa, o administrador quando está examinando os controles internos, está analisando a organização dos controles e também a execução deles, buscando sempre minimizar os riscos. É importante destacar, que os controles internos podem trazer inúmeros benefícios. Segundo Nascimento e Reginato (2007, p.114):

(...) aumentar a eficiência operacional, reduzindo desperdícios de tempo e de materiais; tomar melhores decisões operacionais, por confiar nas informações produzidas; proporcionar avaliações de desempenho mais corretas; diminuir o risco de ocorrência de erros e fraudes; valorizar a imagem e conquistar a confiança do mercado, evitando a retirada de capital por desconfiança de investidores (NASCIMENTO; REGINATO, 2007, p. 114).

Por outro lado, a ausência de um controle ou a existência de controles ineficazes, poderá trazer problemas à empresa, em decorrência de erros e fraudes. Outra observação importante citada pelos autores refere-se a exemplos desses problemas:

(...) existência de conluio de funcionários na apropriação e desvio de bens da empresa; ocorrência de erros em virtude da falta de informação e

instrução de funcionários; ocorrência de erros causados por negligência de funcionários na execução das tarefas diárias; maior exposição à fraude; penalidades impostas pelos órgãos regulamentadores e normatizadores; publicidade desfavorável, na medida em que erros contábeis e fraudes internas possam ser noticiados pela imprensa; redução de investimentos e queda do valor das ações no mercado (NASCIMENTO; REGINATO, 2007, p. 114).

Muitas empresas possuem controles internos sem disciplina, que poderão não ser conhecidos ou respeitados pelos funcionários. Controles sem supervisão e avaliação de um administrador é um dos principais motivos da ocorrência de fraude. Segundo Attie (2010) um adequado sistema de controle interno evita que funcionários possam tirar benefícios em seu próprio proveito que causem prejuízo à empresa. Para Crepaldi (2010) grande parte das irregularidades nos negócios é cometida por empregados nos quais mais se confia.

É sabido que uma das vantagens competitivas das empresas, no atual contexto de mercado, está relacionada à confiabilidade, na qual é diretamente afetada pelos controles internos.

A importância dos controles internos está cada vez mais em destaque no meio empresarial. Pode-se notar que quando ocorrem escândalos, fraudes ou fracassos em grandes empresas, as principais notícias que percorrem os meios sociais são em relação às questões como: havia conforto em controles que justificassem os registros contábeis da entidade?

Na visão de Crepaldi (2010) para a contabilidade de uma empresa, os controles internos compreendem o plano de organização e os métodos utilizados para salvaguardar o patrimônio. A função da contabilidade como um instrumento de controle é a principal ferramenta de confiança das informações contidas nos relatórios.

Para Corbari e Macedo (2011) os controles internos deverão ser vistos também pela organização no que se referem aos aspectos contábeis, pois eles dão suporte às informações utilizadas pela administração, no processo de decisão.

Isto posto, definiu-se como delimitação do tema para pesquisa um estudo de caso referente a avaliação dos controles internos como ferramenta de segurança dos processos e de detecção e prevenção de fraudes e erros, em uma empresa do ramo de embalagens.

Com base na delimitação do tema de pesquisa proposto, a questão de pesquisa para o estudo é: Quais os procedimentos necessários para que uma empresa industrial implemente e adapte controles internos, com o objetivo de prevenir fraudes e minimizar os erros?

É importante ressaltar que a empresa estudo de caso já possui alguns controles nos setores operacionais. Através destes, será realizada uma análise para melhor adaptá-los à realidade de cada setor e onde houver a necessidade, implementados novos controles.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Levantar quais são os procedimentos necessários a serem seguidos para implementar e adaptar controles internos em uma indústria de embalagens.

1.3.2 Objetivos específicos

- Fazer o levantamento bibliográfico relacionado a controles internos (conceitos, técnicas etc.).
- Verificar quais são os setores operacionais da indústria de embalagens, objeto do estudo de caso.
- Propor um organograma funcional da empresa objeto do estudo de caso.
- Propor um fluxograma para cada ciclo operacional.
- Identificar a existência de controles internos nos setores operacionais.
- Identificar quais são os controles que possuem fraquezas, as quais deverão ser analisadas.
- Propor melhorias dos controles internos em que foram identificadas as fraquezas.

1.4 METODOLOGIA

Quanto aos procedimentos técnicos, foi realizado um estudo de caso único, em uma indústria de embalagens situada em Farroupilha RS, visando aplicar de

forma prática os conceitos de controles internos levantados através do referencial teórico.

Segundo Martins e Lintz (2000) o estudo de caso é uma pesquisa que tem por objetivo o estudo da totalidade de uma unidade social, através da reunião do maior número de informações detalhadas. Deverá ser realizada uma análise profunda e intensa para assim poder descrever a complexidade de um caso concreto. Para Yin (2005) o estudo de caso é utilizado como estratégia de pesquisa, com a finalidade de investigar um tópico empírico através de um planejamento, de técnicas de coleta de dados e de abordagens específicas à análise dos mesmos. Utiliza-se o estudo de caso em fenômenos individuais, organizacionais, sociais, políticos e de grupo, além de outros fenômenos relacionados.

Quanto aos objetivos, o presente trabalho constitui-se numa pesquisa classificada como descritiva. Köche (2012) afirma que através da pesquisa descritiva é realizado um estudo entre duas ou mais variáveis de determinados fatos, porém não há a manipulação das variáveis pelo pesquisador. Para Andrade e Martins (2010) a pesquisa descritiva é realizada através da observação e da utilização de questionários, com a finalidade de obtenção da coleta de dados.

Quanto à abordagem, constitui-se numa pesquisa classificada como qualitativa. Segundo Flick (2004) é através da pesquisa qualitativa que o pesquisador poderá descrever suas reflexões a respeito do tema, como parte do processo de produção de conhecimento.

Diante das colocações dos autores, entende-se que a metodologia escolhida é a mais adequada para o tipo de estudo proposto.

1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo são apresentadas informações relacionadas ao tema proposto, bem como os objetivos, a questão de pesquisa e a metodologia.

No segundo capítulo, do referencial teórico, são apresentados os conceitos e princípios norteadores do sistema de controles internos, bem como a finalidade e a importância do sistema para uma organização. Além disso, o segundo capítulo trata sobre o COSO (*The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) e sobre a Lei Sarbanes-Oxley.

O terceiro capítulo pretende atingir o foco principal da pesquisa, ou seja, levantar quais são os procedimentos necessários a serem seguidos para implementar e adaptar controles internos em uma indústria de embalagens.

O quarto e último capítulo contém as conclusões do estudo elaborado.

2 CONTROLES INTERNOS

2.1 CONCEITO DE CONTROLE INTERNO

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA, na visão de Attie (2010) afirmou que:

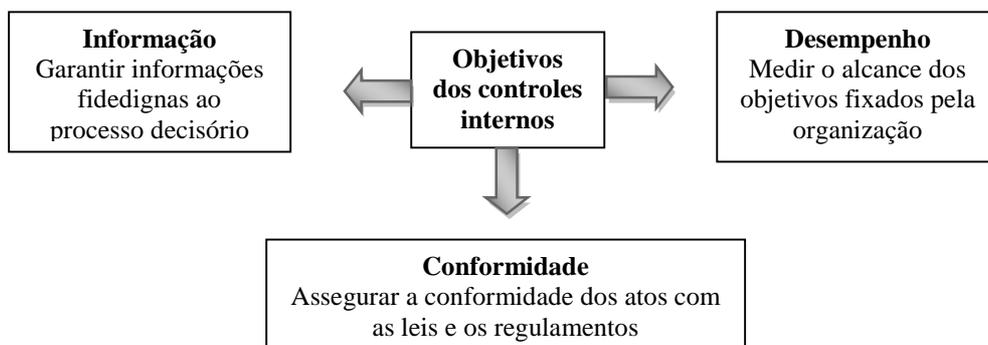
O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela entidade, para proteger o seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração (ATTIE, 2010, p. 148).

Segundo o mesmo autor, a definição se torna mais ampla através da análise da amplitude do conceito:

Plano de organização é o método pelo qual se organiza um sistema (...); métodos e medidas estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para se chegar a determinado fim (...); proteção do patrimônio compreende a forma pela qual são salvaguardados e definidos os bens e direitos da empresa (...); exatidão e fidedignidade dos dados contábeis compreendem a adequada precisão e observância aos elementos dispostos na contabilidade (...); eficiência operacional compreende a ação ou força a ser posta em prática nas transações realizadas pela empresa (...); políticas administrativas compreendem o sistema de regras relativas à direção dos negócios (...) (ATTIE, 2010, p. 149-150).

Na mesma linha de pensamento, Corbari e Macedo (2011) descrevem em seu livro os três principais objetivos dos controles internos, conforme demonstrados na Figura 1:

Figura 1: Objetivos dos Controles Internos



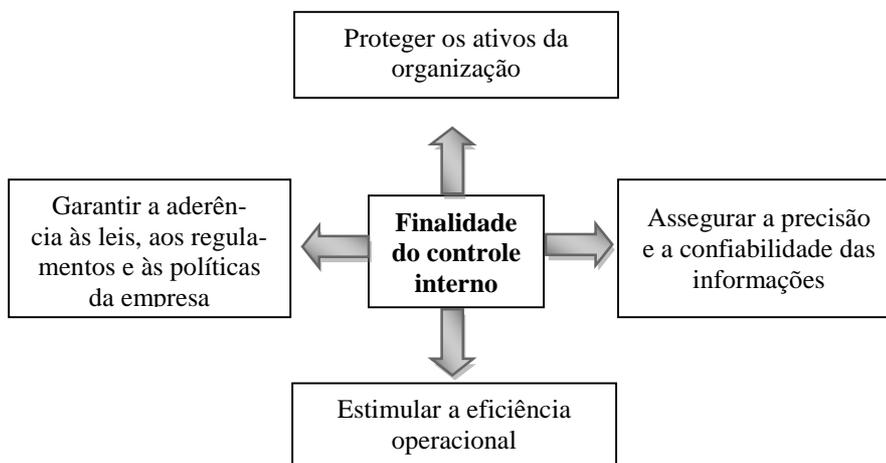
Fonte: Corbari e Macedo (2011, p.70).

Os autores também descrevem a finalidade de cada objetivo:

Informação: preparar relatórios confiáveis, precisos e tempestivos para a tomada de decisão; Desempenho: assegurar que as atividades sejam realizadas com eficiência e integridade; Conformidade: assegurar que todas as atividades da organização sejam praticadas em conformidade com as leis e os regulamentos e, principalmente, com as políticas e os procedimentos da própria organização (CORBARI; MACEDO 2011, p. 71).

Para assegurar que os objetivos sejam atingidos com razoável certeza, Corbari e Macedo (2011) apresentam as finalidades do controle interno em uma organização, conforme demonstradas na Figura 2:

Figura 2: Finalidade do Controle Interno



Fonte: Corbari e Macedo (2011, p.82).

Proteger os ativos da organização compreende a forma pela qual serão assegurados os bens e direitos da empresa contra quaisquer perdas e riscos ocorridos por erros ou irregularidades. A precisão e a confiabilidade das informações referem-se à adequada precisão dos elementos dispostos na contabilidade e nas demais áreas que servirão de auxílio aos gestores e à sociedade. O estímulo à eficiência operacional corresponde à ação praticada nas transações realizadas. A aderência às políticas existentes diz respeito a um sistema de regras estipulado pela sociedade referente ao sentido das atividades e à prática dos princípios, das normas e das funções para atingir determinado resultado (CORBARI; MACEDO, 2011).

Comparando os conceitos definidos pelos autores através dos objetivos e finalidades dos controles internos, é possível entender que um bom controle interno protege a organização de futuros problemas, auxiliando na tomada de decisões.

2.2 A IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES INTERNOS

A função dos controles internos é garantir a confiabilidade da informação contábil, através de um sistema de prevenção e detecção dos riscos de erros ou fraudes. O Guia de Orientação para o Gerenciamento de Riscos Corporativos do IBGC¹ (2007, apud CRC-RS, 2011), destacou a definição de risco como:

O termo risco é proveniente da palavra *risicu* ou *riscu*, em latim, que significa ousar (*to dare*, em inglês). Costuma se entender “risco” como possibilidade de “algo não dar certo”, mas seu conceito atual envolve a quantificação e qualificação da incerteza, tanto no que diz respeito às “perdas” como aos “ganhos”, com relação ao rumo dos acontecimentos planejados, seja por indivíduos, seja por organizações; risco é inerente a qualquer atividade na vida pessoal, profissional ou nas organizações, e pode envolver perdas, bem como oportunidades (...) (CRC-RS, 2011, p. 27).

Para Crepaldi (2010, p. 362) risco entende-se como “ocorrências, circunstâncias ou fatos imprevisíveis que podem afetar a qualidade da informação contábil”. Riscos de erros de atos não intencionais são caracterizados como:

Decorrentes da má aplicação de uma norma ou procedimento; de omissão por não aplicar um procedimento prescrito nas normas em vigor; e de interpretação como, por exemplo, a aplicação errônea dos Princípios Fundamentais de Contabilidade na contabilização das operações (CREPALDI, 2010, p. 377).

Quanto ao risco de fraudes, a empresa está sujeita a esse tipo de risco no momento que os funcionários estejam motivados, decorrentes dos seguintes aspectos: “oportunidade para cometê-la e escondê-la; pressão por dificuldades financeiras; e racionalização do entendimento sobre a falta cometida” (CREPALDI, 2010, p. 377).

A partir do momento que as empresas crescem, ocorre uma maior diversificação de suas atividades. Conforme Attie (2010), a existência de controles internos é fundamental para a realização dos negócios. Qualquer grave deficiência

¹ INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA – IBGC. **Guia de Orientação para Gerenciamento de Riscos Corporativos**. Cadernos de Governança Corporativa. São Paulo: IBGC, 2007. ISBN: 978-85-99645-04-8.

de seus elementos poderá comprometer o funcionamento eficiente do sistema da empresa.

A atividade de controle, que tem por finalidade medir e avaliar o desempenho e os resultados de uma empresa, poderá ser aplicada em qualquer entidade, por fazer parte das funções da administração. Os administradores, através das estratégias elaboradas no planejamento, definem a direção e a coordenação das atividades operacionais, de tal forma que, a inexistência ou deficiência de controles internos acaba refletindo negativamente em suas funções (CORBARI; MACEDO, 2011).

Segundo os mesmos autores, através dos controles internos os administradores poderão visualizar possíveis desvios e desenvolver medidas que possibilitem corrigir as eventuais distorções, tornando-se necessário o planejamento dos controles, a fim de assegurar que os resultados sejam alcançados.

Attie (2010) descreve o plano de organização de controle interno através da segregação dos controles entre a contabilidade e a administração:

Controles contábeis: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis (...). Controles administrativos: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração (...) (ATTIE, 2010, p. 152-153).

É de extrema importância que o plano de organização tenha independência estrutural das operações, requerendo uma separação das funções e responsabilidades de cada departamento, a fim de assegurar a eficiência total da operação. Além disso, a empresa deverá delegar a autoridade que faça cumprir tais responsabilidades (ATTIE, 2010).

2.3 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DOS CONTROLES INTERNOS

Segundo Almeida (2010) a administração da empresa é responsável em estabelecer o sistema de controle interno, de verificar a execução efetuada pelos funcionários e de efetuar modificações, decorrente de novas situações. Alguns princípios são essenciais à constituição de um sistema de controle interno adequado, definidos pelo autor como:

2.3.1 Responsabilidade

“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” (ALMEIDA, 2010, p. 43).

A finalidade de tais atribuições é: “assegurar que todos os procedimentos de controles sejam executados; detectar erros e irregularidades; apurar as responsabilidades por eventuais omissões na realização das transações da empresa” (ALMEIDA, 2010, p. 43).

Na mesma linha de pensamento, os autores Nascimento e Reginato (2007) descrevem que as pessoas são de grande importância para o sistema de controle interno, por serem responsáveis pelo êxito ou fracasso das organizações e, apenas com comprometimento e atitude, poderão desenvolver bem as tarefas de controle estipuladas para cada um.

Diante disto, cada controle interno adotado pela organização deverá ter pessoas responsáveis por sua execução, a fim de mitigar a ocorrência de erros.

2.3.2 Rotinas internas

A empresa deverá ter um manual de organização que contenha todas as suas rotinas internas, compreendendo: “formulários internos e externos; instruções para o preenchimento e destinações dos formulários (...); evidências das execuções dos procedimentos internos de controle (...); procedimentos internos dos diversos setores da empresa” (ALMEIDA, 2010, p. 44-45).

“Para que os controles sejam eficazes, faz-se necessário distribuir tarefas e atribuir determinadas responsabilidades para cada funcionário. (...) facilitando a revisão e a responsabilização por eventuais falhas” (NASCIMENTO; REGINATO, 2007, p. 102).

Portanto, as rotinas internas fazem parte do sistema de controle, pois organizam de forma clara os passos de cada processo em uma empresa.

2.3.3 Acesso aos ativos

“A empresa deve limitar o acesso dos funcionários a seus ativos e estabelecer

controles físicos sobre esses. O acesso aos ativos pode ser de forma direta (fisicamente) ou de forma indireta, por meio da preparação de documentos que autorizam sua movimentação” (ALMEIDA, 2010, p. 45-46).

Segundo Nascimento e Reginato (2007) essa limitação consiste em que determinados bens somente são acessíveis às pessoas responsáveis dos mesmos e que trabalhem no setor.

Com base nas definições dos autores, é possível entender que assegurar os ativos de uma organização significa mitigar a ocorrência de furto dos mesmos.

2.3.4 Segregação de funções

“A segregação de funções consiste em estabelecer que uma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, devido ao fato de essas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno” (ALMEIDA, 2010, p. 46).

Segundo Nascimento e Reginato (2007), o mesmo funcionário não poderá ser responsável por um ciclo completo de operações, como por exemplo, salvaguarda, registro e conferência dos ativos. Caso a segregação de funções não seja aplicada, poderá acarretar que esse funcionário desvie determinado bem e efetue a respectiva baixa contábil.

De acordo com os autores, entende-se que a segregação de funções corresponde em assegurar que o controle interno esteja sendo efetuado de forma correta, como por exemplo, a atividade realizada por um funcionário e o controle efetuado por outra pessoa que seja responsável pela conferência deste processo.

2.3.5 Confronto dos ativos com os registros

“A empresa deve estabelecer procedimentos de forma que seus ativos, sob a responsabilidade de alguns funcionários, sejam periodicamente confrontados com os registros da contabilidade” (ALMEIDA, 2010, p. 46).

“O objetivo desse procedimento é detectar desfalque de bens ou até mesmo registro contábil inadequado de ativos” (ALMEIDA, 2010, p. 46).

Portanto, o confronto dos ativos com os registros contábeis assegura a confiabilidade das informações quanto ao imobilizado da empresa.

2.3.6 Amarrações do sistema

“O sistema de controle interno deve ser concebido de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência” (ALMEIDA, 2010, p. 47).

A empresa deverá adotar as seguintes providências para esse procedimento: “conferência independente do registro das transações contábeis; conferência independente dos cálculos; conferência da classificação contábil de todos os registros finais (...);” entre outros (ALMEIDA, 2010, p. 47).

Assim, a empresa deverá adotar procedimentos de conferência do seu sistema de controle interno a fim de garantir a confiabilidade das informações.

2.3.7 Auditoria interna

A função da auditoria interna para que a empresa detenha de um excelente sistema de controle interno é: “verificar periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias” (ALMEIDA, 2010, p. 49).

Quanto aos objetivos da auditoria interna: “verificar se as normas internas estão sendo seguidas; avaliar a necessidade de novas normas internas ou de modificação das já existentes” (ALMEIDA, 2010, p. 49).

Na visão de Attie (2010, p. 246) a auditoria interna tem como objetivo geral: “assessorar a administração no desempenho eficiente de suas funções, fornecendo-lhe análises, avaliações, recomendações e comentários sobre as atividades auditadas.”

A definição de auditoria interna, para Corbari e Macedo (2011, p. 100) é: “uma atividade administrativa que mede e avalia a eficiência de outros controles, entre eles o controle interno.”

Com base nos conceitos propostos pelos autores, cabe destacar que a auditoria interna é uma ferramenta importante para propor à empresa informações necessárias nas tomadas de decisões.

2.3.8 Custos do controle x benefícios

“O custo do controle interno não deve exceder aos benefícios que dele se espera obter” (ALMEIDA, 2010, p. 49).

Portanto, os controles internos deverão ser planejados sempre observando os benefícios que serão originados, de forma a atingir um nível de segurança satisfatório para a empresa.

2.4 LEVANTAMENTO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Para serem verificados quais os controles internos utilizados em uma empresa, é necessário realizar o procedimento de levantamento do sistema de controle interno adotado.

Segundo Almeida (2010, p. 52) as informações poderão ser obtidas da seguinte forma: “leitura dos manuais internos de organização e procedimentos; conversa com funcionários da empresa; inspeção física desde o início da operação (compra, venda, pagamentos etc.) até o registro no razão geral.

Portanto, somente após o levantamento dos controles internos existentes na organização que poderá ser analisado o nível das eficiências e ineficiências de cada controle e, assim, definir os passos para a avaliação.

2.5 TIPOS DE CONTROLES

Em uma empresa poderá existir inúmeros ciclos de controles internos. Um dos principais consiste no ciclo operacional. Nascimento e Reginato (2007) definem este ciclo como:

Ciclo operacional é o conjunto de operações que ocorre na empresa e que se repete numa ordem constante, isto é, todos os atos e processos, desde a entrada de insumos na empresa, a transformação, a venda do produto, o recebimento, até completar-se o ciclo com uma nova aquisição de insumos e, assim, sucessivamente (...) (NASCIMENTO; REGINATO, 2007, p. 104).

Segundo os autores, o conjunto de operações está relacionado em cada área da empresa, com o objetivo de facilitar a identificação de possíveis erros e fraudes,

deixando aparentes as operações mais críticas e, sendo assim, necessitando de monitoramento dos controles internos.

Exemplos de áreas operacionais de uma empresa estão referidos pelos autores quanto ao setor de vendas, compras, produção, recursos humanos e patrimônio. Definir os controles internos para estes setores é de extrema importância, pois garantirá o correto andamento de cada procedimento dos processos operacionais.

No Quadro 1 está descrito um modelo de controles internos para cada setor referido pelos autores:

Quadro 1: Controles Internos dos Ciclos Operacionais

SETOR	DEFINIÇÃO
Vendas	<ul style="list-style-type: none"> • Determinação da responsabilidade pela alteração na tabela de preços; • Determinação da responsabilidade pela negociação de prazos de recebimento com os clientes; • Determinação da responsabilidade por autorização de descontos sobre as vendas; • Determinação da responsabilidade pela isenção de encargos financeiros, no caso de vendas à vista; • Conferência de quantidade e valor do pedido com a nota fiscal de venda, na saída do produto (expedição); • Conferência dos produtos embarcados/transportados (conhecimento de frete) com a nota fiscal de venda (quantidade e valor); • Verificação da obediência dos prazos de entrega pela empresa; • Formalização de contratos com os representantes comerciais; • Atualizações periódicas do cadastro dos clientes; • Estabelecimento de políticas e sistemáticas de cobrança; • Verificação do lançamento automático da baixa do estoque e da contabilização da venda pelo sistema, por ocasião da emissão da nota fiscal; • Confronto dos saldos contábeis por clientes com o relatório do setor de contas a receber (financeiro).
Compras	<ul style="list-style-type: none"> • Determinação das alçadas de compras; • Determinação de escalas de preços a serem aprovadas, em diferentes alçadas; • Obtenção de, no mínimo, três cotações de fornecedores para a decisão de compra; • Contagem física dos produtos na entrada da empresa e confronto com as quantidades emitidas na nota fiscal; • Confronto das informações da nota fiscal de compra com o pedido e a autorização de compra; • Verificação e contabilização dos tributos recuperáveis sobre as compras; • Verificação do lançamento automático pelo sistema de entrada dos insumos no estoque e na realização dos lançamentos contábeis; • Definição da sistemática de estocagem dos produtos, bem como conferência da contabilização;

	<ul style="list-style-type: none"> • Verificação quanto aos padrões de qualidade; • Verificação da obediência dos prazos de entrega pelo fornecedor; • Implantação das políticas de levantamento de inventários periódicos; <ul style="list-style-type: none"> • Para as compras a prazo, verificação da existência de controle de contas a pagar, ou seja, quantidade de parcelas, prazos e valores; • Cruzamento dos saldos contábeis de contas a pagar (fornecedores) com os controles do setor de contas a pagar (financeiro).
Produção	<ul style="list-style-type: none"> • Definição das responsabilidades pela requisição e recebimento dos insumos em estoque; • Controle adequado dos insumos que são utilizados na produção, para a efetividade dos saldos de estoque e dos custos, assim como da transferência do produto pronto para o estoque; • Definição do método de custeio a ser utilizado, bem como da maior acurácia no seu uso. Devem-se estabelecer procedimentos de revisão periódica dos cálculos de custos; • Definição de políticas de aproveitamento de sobras e refugos de produção; • Adequada distribuição das máquinas e materiais da fábrica, possibilitando economia de tempo e recursos.
Recursos Humanos	<ul style="list-style-type: none"> • Definição dos critérios de seleção e contratação de pessoal; • Definição das políticas de treinamento do pessoal; • Estabelecimento de regras básicas para as férias do pessoal; • Programa de bônus/participação nos lucros para os funcionários que mais se destacaram nos aspectos técnicos e éticos; • Repasse para o pessoal dos objetivos da companhia, bem como da cultura, isto é, do modelo de gestão da empresa (...); • Estabelecimento de revisões periódicas para conferir se as tarefas estão sendo prestadas de acordo com o estabelecido nos manuais da empresa; • Verificações periódicas a fim de evitar o desvio de funcionários dos seus cargos preestabelecidos, bem como de suas responsabilidades.
Patrimônio	<ul style="list-style-type: none"> • Determinação de alçadas e responsabilidades sobre aquisições de novos ativos; • Políticas relacionadas a prazo para troca de equipamentos e novas aquisições, bem como determinação das faixas de valores que podem ser aprovados; • Determinação da responsabilidade pelo controle e guarda dos bens, restringindo o acesso aos demais funcionários, exceto mediante autorização; • Conferência dos registros contábeis dos bens, bem como da contabilização das depreciações e baixas.

Fonte: Adaptado de Nascimento e Reginato (2007, p.105-109).

A importância da aplicabilidade dos controles internos para os ciclos operacionais descritos no Quadro 1 torna-se evidente no momento em que são detectados determinados erros, tais como:

- Setor de vendas: mercadorias faturadas e não entregues; possíveis diferenças de estoques geradas por manipulação; descontos abusivos aos clientes;
- Setor de compras: mercadorias recebidas e não contabilizadas; ingresso de mercadorias não autorizadas;
- Setor de produção: possíveis furtos de insumos;
- Setor de recursos humanos: erro no cálculo dos impostos relativos à folha de pagamento; suscetibilidade de pagamentos indevidos de salário, horas extras, férias, etc.;
- Setor do patrimônio: aquisições não autorizadas de bens; bens totalmente depreciados e não baixados;

Entre outros erros não intencionais ou fraudes. Assim, seguindo este modelo a empresa poderá melhor aplicar os controles internos em seu ciclo operacional.

2.6 AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

O controle interno é composto por procedimentos que envolvem aprovações, autorizações, registros, relatórios, formulários, arquivos, entre outros. Para que os processos adotados pela organização assegurem as informações, é necessário o acompanhamento desses procedimentos mediante uma avaliação.

Segundo Attie (2010) essa avaliação é realizada nos controles contábeis e administrativos, através da aplicação dos objetivos e princípios de controle interno. Como auxílios, usualmente são utilizados questionários para identificar a eficiência ou ineficiência dos controles internos.

Para Almeida (2010) a avaliação de controle interno compreende:

Determinar os erros ou irregularidades que poderiam acontecer; verificar se o sistema atual de controles detectaria de imediato esses erros ou irregularidades; analisar as fraquezas ou falta de controle, que possibilitam a existência de erros ou irregularidades (...) (ALMEIDA, 2010, p. 52-53).

No Quadro 2 o autor descreve modelos de questionários para serem aplicados em algumas operações da empresa:

Quadro 2: Modelos de Questionários

SETOR	QUESTÃO
Geral	<ul style="list-style-type: none"> • As atribuições e responsabilidades dos funcionários, seções, divisões, departamentos, gerências e/ou filiais estão claramente definidas nos manuais internos de organização? • A empresa usa um sistema orçamentário (receitas, despesas, compras de matérias-primas e bens do imobilizado, etc.)? • Os valores incorridos são comparados com os orçados, sendo analisadas as variações anormais e/ou significativas?
Vendas	<ul style="list-style-type: none"> • É feito um estudo para concessão do crédito ao cliente antes de ser processada venda a prazo (a fim de minimizar as perdas de contas a receber com clientes duvidosos)? • As informações nas notas fiscais (quantidades, preços, cálculos, impostos, nome e endereço do cliente, etc.) são conferidas de forma a reduzir a possibilidade de ocorrência de erros? • Existem controles que assegurem que todas as vendas sejam imediatamente contabilizadas? • Os custos das vendas são registrados de forma a não permitir que uma venda seja contabilizada sem seu custo correspondente?
Recebimentos	<ul style="list-style-type: none"> • Os controles atuais asseguram que sejam tomadas providências para as contas a receber em atraso (análise das contas em base mensal por idade de vencimento)? • Os controles existentes garantem que os recebimentos de vendas a prazo sejam imediatamente depositados na conta corrente bancária da empresa? • Existem controles adequados sobre as vendas a vista? • Os controles atuais garantem que os recebimentos sejam contabilizados na época devida?
Compras	<ul style="list-style-type: none"> • O sistema de controles assegura que sejam formalizadas apenas as compras previamente aprovadas e nas melhores condições de mercado? • Os controles internos garantem que os bens que passam a ser de propriedade da empresa ou os serviços a ela prestados sejam as obrigações resultantes dessas transações imediatamente contabilizadas? • O funcionário da contabilidade, que emite o voucher de lançamento contábil, confere a sequência numérica dada nas notas fiscais?
Pagamentos	<ul style="list-style-type: none"> • Existe segurança de que somente as compras efetivamente recebidas e de acordo com seus instrumentos formalizadores são liberadas para pagamento? • Os controles internos asseguram que os documentos sejam pagos na época devida? • Existem controles adequados na guarda, preparo e assinatura de cheques? • Os controles internos asseguram que os pagamentos sejam contabilizados em seu período de competência?
Folha de Pagamento	<ul style="list-style-type: none"> • As funções relativas à folha de pagamento estão claramente definidas e segregadas? • Existem controles que assegurem que os salários pagos não estão superavaliados? • Os controles internos garantem que as folhas de pagamentos sejam contabilizadas em seu período de competência?

Fonte: Adaptado de Almeida (2010, p.53-54).

Além dos setores operacionais da empresa, o autor aborda outros assuntos que poderão ser incluídos nos questionários, tais como: “controles físicos sobre ativos; segregação de funções de registro contábil e acesso aos ativos; segurança na elaboração dos registros contábeis; confronto de ativos e registros contábeis;” (...) (ALMEIDA, 2010, p. 58).

Através das perguntas elaboradas pelo autor, entende-se que a finalidade principal da aplicação de questionários é de obter uma avaliação global do sistema organizacional da empresa para, após, poder identificar quais controles serão realizados, implementados ou adaptados.

2.7 LIMITAÇÕES DOS CONTROLES INTERNOS

A atividade de controles pode ser prejudicada quando um ou mais indivíduos, com o objetivo de ocultar fatos, através de alterações das informações contábeis, financeiras ou administrativas, de maneira que não sejam identificadas pelo processo de controle interno e desta forma estando sujeito a limitações (CORBARI; MACEDO, 2011).

Segundo Coso (2007) as limitações referem-se ao fato de que ninguém é capaz de prever o futuro com absoluta certeza para evitar todos os riscos possíveis e que eventos poderão estar além do controle da administração. Porém uma garantia razoável não implica em falha ou fracasso do controle, pois as atividades operacionais, por exemplo, estão direcionadas a atingir os seus objetivos. Os fatores que poderão limitar os controles internos estão relacionados a falhas de comunicação dos funcionários por não entenderem adequadamente as instruções e cometerem erros de julgamento, falta de atenção, distração ou cansaço, entre outros.

Corbari e Macedo (2011) destacam ainda que o controle interno pode enfrentar restrição de recursos, falhas no planejamento, erros de avaliação ou interpretação, e com isso, não conseguir se estruturar adequadamente.

Portanto, a empresa mesmo tendo um excelente sistema de controle interno, deverá constantemente monitorá-los, com o objetivo de mitigar os riscos.

2.8 COSO - THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION

Constituído pelas mais conceituadas entidades profissionais americanas de contabilidade, o COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, é um importante auxílio no processo de gerenciamento de riscos. Em 1992 publicou o “*Internal Control – Integrated Framework*”, com a descrição de uma estrutura de controles internos e ferramentas de avaliação, para o uso de empresas e outras entidades (COSO, 2007).

O “*Internal Control – Integrated Framework*” define o controle interno como:

Um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das operações; confiabilidade das demonstrações financeiras; conformidade com leis e regulamentos cabíveis (COSO, 2007, p. 119).

Entidade sem fins lucrativos, o COSO foi criado com o objetivo de definir o que são controles internos, para que atendessem às necessidades de diferentes entidades, definindo critérios de avaliação e a busca de sua efetividade.

Segundo o Coso (2007), existe um relacionamento direto entre os objetivos de uma empresa e os componentes de gerenciamento de riscos, os quais são necessários para que sejam alcançados esses objetivos. Esse relacionamento é apresentado na Figura 3, em uma matriz tridimensional, em formato de cubo:

Figura 3: Relação Entre Objetivos e Componentes - COSO



Fonte: Coso (2007, p.7).

As quatro categorias de objetivos organizacionais estão contempladas nas colunas verticais, nas linhas horizontais estão contemplados os oito componentes e a terceira dimensão do cubo está representada pela organização e respectivas unidades.

Para fins de alcançar os objetivos da organização, o Coso (2007, p. 5) descreve as quatro categorias como: “**Estratégicos**: metas gerais, alinhadas com o que suportem à sua missão; **Operações**: utilização eficaz e eficiente dos recursos; **Comunicação**: confiabilidade de relatórios; **Conformidade**: cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis”.

Conforme Corbari e Macedo (2011, p. 113) “os objetivos representam o que uma organização empenha-se para alcançar e os componentes representam aquilo que é necessário para o alcance dos objetivos”. No momento que esses objetivos são alcançados, assegurarão que a sociedade terá recursos bem empregados.

Quanto aos componentes, o Coso (2007) define oito inter-relacionados, os quais são gerenciados e administrados pela organização, como:

2.8.1 Ambiente Interno

“O ambiente interno compreende o tom de uma organização e fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pelo seu pessoal (...)” (COSO, 2007, p. 6).

O ambiente interno é a base para os demais componentes, por ser o primeiro abordado na metodologia Coso. Segundo Corbari e Macedo (2011) o ambiente de controle interno é formado por pessoas as quais o influenciam diretamente por ações individuais, valores éticos e competência. Desta forma, será considerado efetivo o sistema de controle interno que conter funcionários com comprometimento de realizar suas funções de maneira correta.

Para Nascimento e Reginato (2007) o ambiente interno de controle é consequência direta do modelo de gestão, as pessoas envolvidas no controle serão conduzidas pela intenção dos gestores, da maneira como querem conduzir a organização.

2.8.2 Fixação de Objetivos

“Os objetivos devem existir antes que a administração possa identificar os eventos em potencial que poderão afetar a sua realização (...)” (COSO, 2007, p. 6).

Na visão de Corbari e Macedo (2011, p. 119):

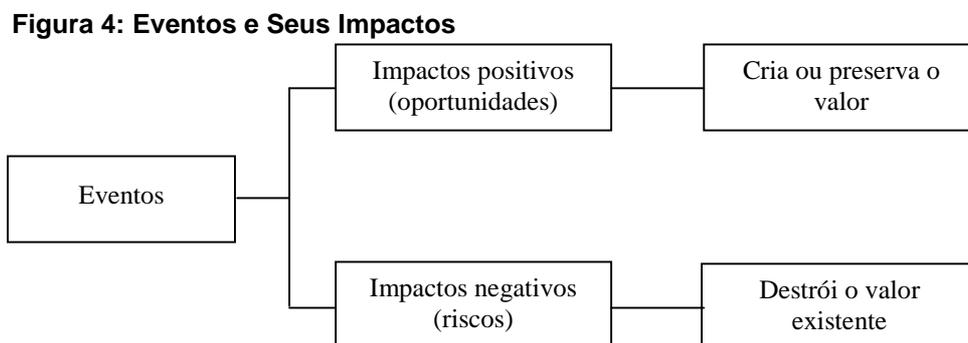
Para identificar os riscos ou os eventos potenciais que afetam negativamente a realização dos objetivos, é necessário, antes, que os objetivos sejam fixados. Se a organização não estabelecer os objetivos estratégicos, operacionais, de comunicação e de cumprimento à lei, não há como identificar os eventos que podem afetar negativamente o seu cumprimento, nem como adotar medidas necessárias para administrá-los (CORBARI; MACEDO, 2011, p. 119).

Nessa contextualização dos autores, os objetivos da organização deverão estar alinhados estrategicamente, para então definir os resultados que se deseja alcançar.

2.8.3 Identificação de Eventos

“Os eventos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objetivos de uma organização devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades (...)” (COSO, 2007, p. 6).

Na Figura 4, Corbari e Macedo (2011) demonstram como esses eventos afetam uma organização:



Fonte: Corbari e Macedo (2011, p.121).

Os impactos positivos são definidos como oportunidades, representando eventos favoráveis à organização. Já os impactos negativos englobam os riscos que podem impedir a organização de atingir seus resultados.

2.8.4 Avaliação de Riscos

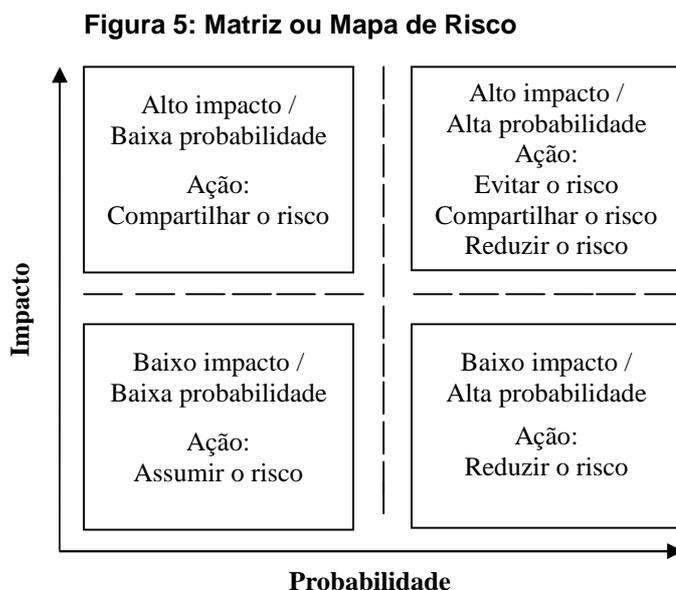
“Os riscos são analisados, considerando-se a sua probabilidade e o impacto como base para determinar o modo pelo qual deverão ser administrados (...)” (COSO, 2007, p. 6).

Os riscos por serem decorrentes de eventos com impactos negativos, os autores Corbari e Macedo (2011) consideram a avaliação do risco como um processo de identificação da ocorrência de um fator negativo, com a finalidade de encontrar medidas de prevenção ou que minimizem tais eventos.

2.8.5 Resposta ao Risco

“A administração escolhe as respostas aos riscos – evitando, aceitando, reduzindo ou compartilhando – desenvolvendo uma série de medidas para alinhar os riscos com a tolerância e com o apetite a risco (...)” (COSO, 2007, p. 6).

Para Corbari e Macedo (2011, p. 127): “geralmente, evita-se o risco quando há alta probabilidade de ocorrência e alto impacto. Por outro lado, assume-se o risco quando há baixa probabilidade de ocorrência e baixo impacto.” Os autores demonstram a probabilidade de ocorrência de risco na Figura 5:



Fonte: Corbari e Macedo (2011, p.128).

A Figura 5 ilustrada representa a avaliação do impacto e da probabilidade da ocorrência de cada risco, dependendo de uma escala de relevância. “Evitar o risco

indica que não há possibilidade de redução do impacto e da probabilidade a um nível aceitável” (CORBARI; MACEDO, 2011, p. 128).

2.8.6 Atividades de Controle

“Políticas e procedimentos são estabelecidos e implementados para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia (...)” (COSO, 2007, p. 6).

Conforme o Coso (2007) as atividades de controle são políticas e procedimentos que direcionam as ações dos gestores, a fim de assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas. Também são importantes para o processo por meio do qual uma organização busca atingir seus objetivos, através dos controles preventivos, detectivos, manuais, computadorizados ou administrativos.

De acordo com Corbari e Macedo (2011) as atividades de controle preventivas são aquelas que evitam a realização de certas operações. Já as atividades de controle detectivas, são aquelas que identificam as operações com erros. Ambas são aplicadas em toda a organização, em todos os níveis e funções.

2.8.7 Informações e Comunicações

“As informações relevantes são identificadas, colhidas e comunicadas de forma e no prazo que permitam que cumpram suas responsabilidades. A comunicação eficaz também ocorre em um sentido mais amplo (...)” (COSO, 2007, p. 6).

Conforme o Coso (2007) as informações são necessárias para todos os níveis de uma organização, pois tem a função de identificar, avaliar e responder a riscos. Já a comunicação é muito importante para transmitir as informações às pessoas apropriadas, para que possam realizar suas responsabilidades operacionais. Portanto, a comunicação deverá ser clara, sob a forma de manuais, memorandos, mensagem de correio eletrônico, em quadros de avisos, entre outros.

Para Corbari e Macedo (2011) somente com informações de qualidade os gestores poderão ter uma correta tomada de decisão. A informação adequada é aquela atualizada, oportuna e acessível. O sistema de controle é importante, pois avaliará a qualidade da informação através do controle da documentação. Quanto à

comunicação, os autores descrevem como eficaz quando conduz as pessoas para a realização dos objetivos organizacionais.

2.8.8 Monitoramento

“A integridade da gestão de riscos corporativos é monitorada e são feitas as modificações necessárias (...)” (COSO, 2007, p. 6).

Na visão de Nascimento e Reginato (2007) as operações e os procedimentos de controle interno da empresa deverão ser constantemente monitorados, com o objetivo de identificar possíveis falhas no processo e proporcionando maior segurança nas informações.

Os mesmos autores definem o monitoramento como: “o processo de supervisionar e avaliar se as atividades e os procedimentos estabelecidos previamente foram devidamente executados.” Definem também a forma de realizar o processo de monitoramento: “efetuam-se revisões contínuas, realizando modificações oportunas, quando necessário” (NASCIMENTO e REGINATO, 2007, p. 100).

Para Corbari e Macedo (2011) é através do monitoramento que a organização poderá verificar se os objetivos dos controles internos estão sendo alcançados. Deverão ser realizados de maneira contínua e avaliados com determinada frequência.

2.9 OS GANHOS COM A LEI SARBANES-OXLEY

Após escândalos ocorridos em 2001 nos Estados Unidos, através da descoberta de manipulações contábeis na empresa Enron (setor de energia), com envolvimento da empresa a qual era auditada, Arthur Andersen, e WorldCom (telecomunicações), entre outros pequenos casos, em 2002 foi criada a Lei Sarbanes-Oxley, conforme descrito pela autora Borgerth (2007):

Publicada pelo governo dos Estados Unidos em 30 de julho de 2002, a Lei Sarbanes-Oxley tem por objetivo estabelecer sanções que coíbam procedimentos não éticos e em desacordo com as boas práticas de governança corporativa por parte das empresas atuantes do mercado norte-americano. O objetivo final é de restabelecer o nível de confiança nas informações geradas pelas empresas e, assim, consolidar a teoria dos

mercados eficientes, que norteia o funcionamento do mercado de títulos e valores mobiliários (BORGERTH, 2007, p. 19).

Conforme Crepaldi (2010) as empresas ficaram obrigadas a descrever detalhadamente cada processo administrativo e contábil, com o objetivo de atribuir responsabilidade no caso de eventuais deslizos. As companhias brasileiras que se adaptaram à lei, as quais possuem ações negociadas nas bolsas de valores dos Estados Unidos ou subsidiárias de empresas americanas, perceberam que os procedimentos adotados melhoraram os controles internos, facilitando o processo de gestão.

Para a aplicação dos princípios citados acima, foi comprovado através de estudo científico abordado pelas autoras Silva e Machado (2008), em uma empresa do ramo siderúrgico, situada em Porto Alegre-RS, na qual ocorreram mudanças significativas quanto ao detalhamento dos processos de controles internos através da obrigação de documentar todos os processos da empresa, afim de assegurar a informação aos diretores.

Outro exemplo refere-se ao estudo de caso aplicado na Petrobras, publicado pelos autores Almeida e Junior (2011) que descreve a criação do Projeto Integrado de Sistemas e Métodos de Avaliação de Controles Internos (PRISMA) em 2004 e, após, substituído pela Gerência Geral de Controles Internos (GGCI) em 2006, com o objetivo de obter certificação de controles internos (2006, 2007 e 2008) em atendimento a Lei Sarbanes-Oxley. Obter a certificação comprova que a empresa possui eficácia de seus controles internos.

3 ESTUDO DE CASO NA EMPRESA ALFA

3.1 HISTÓRICO E ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

O presente estudo de caso foi realizado em uma indústria de embalagens, denominada como empresa “Alfa”. Por solicitação da administração, o nome da empresa estudada foi mantido em sigilo.

A empresa Alfa, do ramo de embalagens, foi fundada em 1998, na cidade de Canoas - RS. Após 2 anos de operação, mudou-se para a cidade de Farroupilha - RS, com o objetivo de aumentar sua carteira de clientes. Atualmente possui 15 funcionários e seus principais clientes estão localizados na região serrana do Rio Grande do Sul e de Santa Catarina.

Possui um amplo armazenamento de estoques, contendo principalmente matérias-primas adquiridas da Argentina, País que se localizam seus principais fornecedores. As matérias-primas utilizadas na produção das embalagens são compostas por plástico e papel.

A empresa Alfa não possui um organograma dos setores formalizado. Diante disso, a autora reuniu-se com a gerência para propor um modelo de organograma, elaborado através da existência de cada setor operacional:

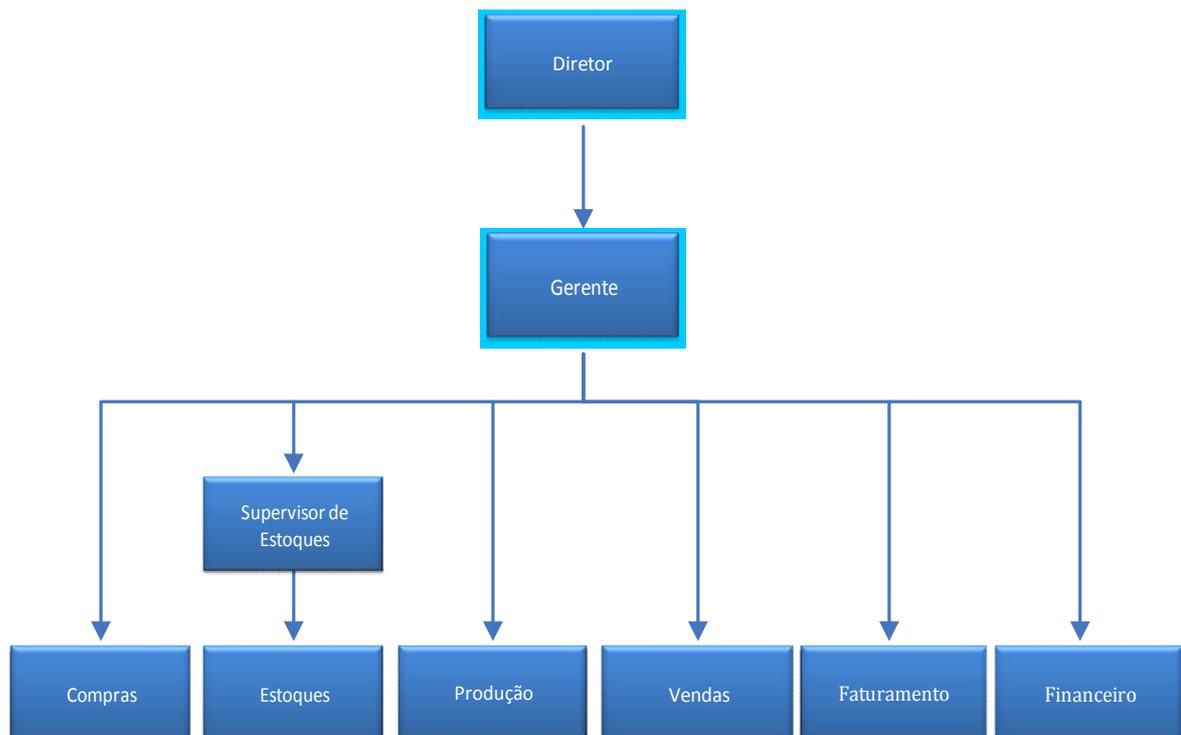
- Compras: setor responsável por adquirir as matérias-primas para produção e por contratar os serviços de transportes;
- Estoques: setor onde estão alocadas as matérias-primas e as mercadorias produzidas para entrega ao cliente. Possui um supervisor;
- Produção: setor onde são produzidas as mercadorias;
- Vendas: setor responsável por efetuar as vendas das mercadorias produzidas;
- Faturamento: setor onde são geradas as notas fiscais de vendas, devoluções e remessas;
- Financeiro: setor responsável por realizar análises de crédito dos clientes, liberar a mercadoria produzida, efetuar os pagamentos aos fornecedores e baixar os recebimentos dos clientes.

Cada setor é supervisionado pelo Gerente e pelo Diretor da empresa Alfa. Os setores Contábil, Recursos Humanos e Fiscal são terceirizados, portanto não fizeram parte do escopo deste trabalho. As aquisições e baixas dos bens

Imobilizados não possuem um setor patrimonial específico, as operações são realizadas pelo setor de compras, com aprovações do Gerente ou do Diretor.

A seguir, é demonstrado na Figura 6 o organograma funcional proposto para a referida empresa:

Figura 6: Organograma Funcional Empresa Alfa



Fonte: Elaborado pela autora.

A empresa Alfa tem como auxílio em suas operações o sistema CIGAM, ferramenta utilizada pelo Gerente e pelos setores de compras, vendas, faturamento e financeiro.

Seus 15 funcionários estão segregados nos seguintes cargos:

- 1 Gerente;
- 1 Financeiro;
- 1 Comprador;
- 1 Faturamento;
- 2 Vendedores;
- 1 Auxiliar de Limpeza;
- 1 Supervisor de Estoque;
- 4 Estoquistas;
- 3 Auxiliares de Produção.

Cabe ressaltar que, por se tratar de uma Sociedade Empresária Limitada - LTDA, enquadrada como empresa de pequeno porte, a mesma não utiliza a metodologia Coso em seus processos. Também não possui ações negociadas nas bolsas de valores dos Estados Unidos e subsidiárias de empresas americanas, portanto não é obrigada a atender a Lei Sarbanes-Oxley.

3.2 IDENTIFICAÇÃO E DESCRIÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS EXISTENTES

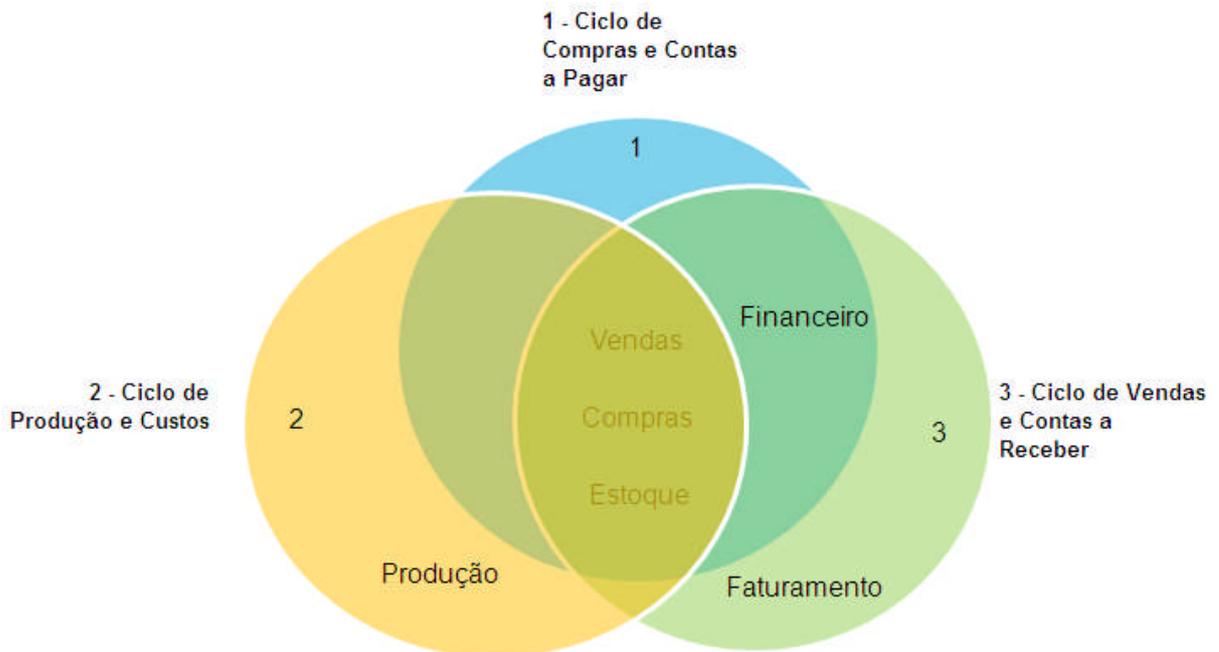
Neste capítulo foram realizados questionamentos para cada setor operacional da empresa estudo de caso, a fim de se obter o entendimento inicial dos processos e verificar a existência de controles internos. Em seguida, são demonstrados, através de fluxogramas, as atividades e os controles de cada ciclo, com o objetivo de mapear e levantar suas fraquezas.

3.2.1 Resultados dos Questionários Aplicados

Com base nos modelos de controles internos dos autores Nascimento e Reginato (2007) e questionários do autor Almeida (2010) descritos no referencial teórico do presente trabalho, a autora elaborou um roteiro de entrevistas. De posse desse roteiro, foi realizada uma reunião com a gerência da empresa Alfa e aplicadas as questões, conforme a necessidade de informações dos seis setores operacionais, que estão demonstrados na Figura 6. As perguntas formuladas e as devidas respostas transcritas estão demonstradas no Anexo A.

Para facilitar a compreensão sobre a maneira como os setores operacionais da empresa Alfa se relacionam entre si, elaborou-se um gráfico de ciclos, conforme apresentado na Figura 7:

Figura 7 - Ciclos Operacionais



Fonte: Elaborado pela autora.

Percebe-se que existem três grandes ciclos operacionais. O primeiro ciclo é composto por compras e contas a pagar, onde são efetuadas as compras da empresa através dos setores de compras e vendas. O setor de estoque é responsável por conferir e armazenar as matérias-primas adquiridas e, o setor financeiro, por efetuar os pagamentos dos boletos dos fornecedores.

O segundo ciclo é composto pelo setor de produção e custos. No setor de produção são industrializadas as mercadorias solicitadas pelo setor de vendas e após são armazenadas no setor de estoque. Os custos dos itens adquiridos são calculados pelo setor de compras, que efetua o lançamento dos valores através do registro das mercadorias fabricadas no sistema da empresa.

O terceiro e último ciclo é composto por vendas e contas a receber. No setor de vendas as mercadorias armazenadas no estoque são vendidas e o setor de faturamento emite a nota fiscal. O setor de compras é responsável por efetuar a contratação do serviço de frete. A cobrança dos boletos e a análise dos clientes são realizadas pelo setor financeiro.

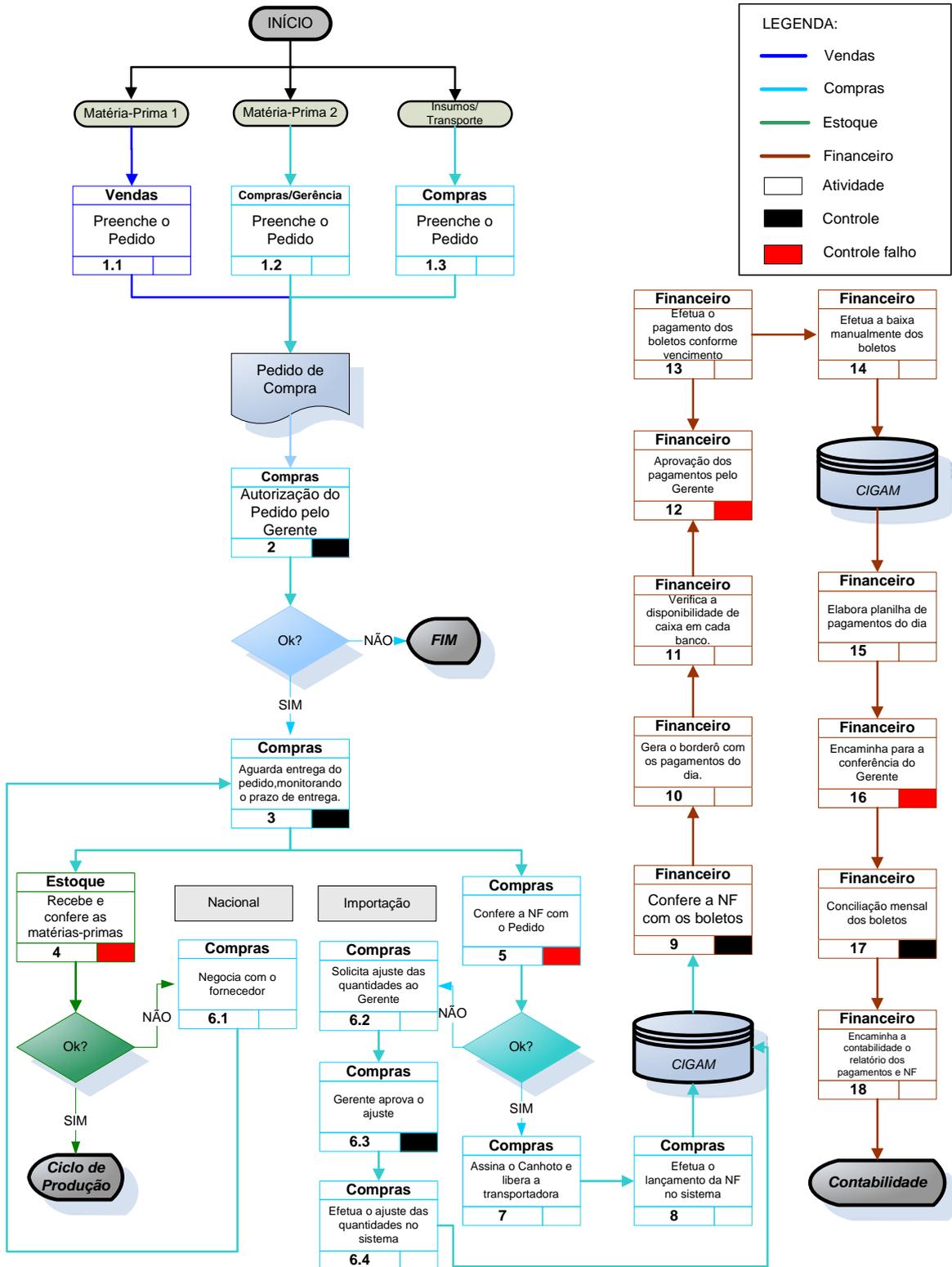
3.2.2 Fluxograma e Entendimento dos Ciclos Operacionais

Após verificado que a empresa Alfa possui três grandes ciclos operacionais, obteve-se o entendimento dos processos efetuados nos setores de cada ciclo. Os processos estão descritos através da elaboração dos fluxogramas de Compras e Contas a Pagar, Produção e Custos, Vendas e Contas a Receber.

3.2.2.1 Fluxograma e Entendimento do Ciclo de Compras e Contas a Pagar

Neste tópico é demonstrado o entendimento do primeiro ciclo operacional da empresa Alfa. Trata-se do ciclo de Compras e Contas a Pagar, conforme Figura 8, em formato de fluxograma:

Figura 8: Fluxograma 1 – Ciclo de Compras e Contas a Pagar



Fonte: Elaborado pela autora.

Para facilitar o entendimento do fluxograma apresentado na Figura 8, a seguir são descritas as atividades realizadas e os controles internos efetuados nos setores

de Vendas, Compras, Estoque e Financeiro, ou seja, os setores que compõem a totalidade deste ciclo operacional da empresa Alfa. As fraquezas identificadas nos controles internos do ciclo serão analisadas mais detalhadamente no subtópico 3.3 – Resultados da Avaliação dos Controles Internos. Cabe ressaltar que as atividades se apresentam sublinhadas em fonte normal e os controles internos sublinhados em negrito:

Atividade 1.1: Os vendedores, após negociação realizada com os clientes, preenchem o pedido de compra via e-mail e solicitam para os fornecedores orçados, as matérias-primas que serão utilizadas.

Atividade 1.2: O Gerente da empresa participa das compras de determinadas matérias-primas, preenchendo também o pedido de compra e solicitando para os fornecedores orçados, via e-mail.

Atividade 1.3: O setor de compras preenche o pedido de compra via e-mail para solicitar aos fornecedores orçados os insumos utilizados no processo de produção e demais materiais da empresa. Também realizam a contratação do transporte que será utilizado para adquirir as compras.

Controle 2: Todos os pedidos de compras são encaminhados via e-mail para o Gerente ou para o Diretor da empresa que aprovam as quantidades solicitadas.

Controle 3: Pedido de compra aprovado, o setor de compras aguarda a entrega dos itens, atentando para o prazo de entrega.

Controle 4: O setor de estoques, ao receber os itens, confere com a nota fiscal as quantidades recebidas, porém, conforme informação obtida da gerência da empresa Alfa, a conferência não é arquivada (*Fraqueza 1*).

Controle 5: Ao receber a nota fiscal, o setor de compras confere os dados constantes na nota com o pedido de compra, porém, conforme informação obtida da gerência da empresa Alfa, a conferência não é arquivada (*Fraqueza 2*).

Atividade 6.1: Quando os dados da nota fiscal diferem da quantidade recebida, nos casos de compras nacionais, o setor de compras negocia com o fornecedor. Para quantidades a maior, é solicitada nova nota fiscal, já para quantidades a menor, é solicitada a entrega dos itens faltantes na empresa.

Atividade 6.2: Quando os dados da nota fiscal diferem com o pedido de compra, nos casos de compras adquiridas do exterior, pelo fato dos itens terem sido pesados na balança aduaneira, o setor de compras solicita ao Gerente a aprovação do ajuste das quantidades no sistema.

Controle 6.3: Para todo o ajuste efetuado das quantidades, é necessária a aprovação do Gerente da empresa.

Atividade 6.4: Após aprovado, o setor de compras efetua o ajuste das quantidades no sistema.

Atividade 7: Depois de conferida a nota fiscal, o canhoto do fornecedor é assinado pelo setor de compras e entregue para a transportadora.

Atividade 8: O setor de compras lança manualmente no sistema CIGAM os dados constantes na nota fiscal de compra: quantidades, valores e forma de pagamento.

Controle 9: O setor financeiro efetua a conferência dos boletos bancários com a nota fiscal de compra.

Atividade 10: Neste momento é efetuada pelo setor financeiro a geração do borderô com os boletos para pagamentos do dia.

Atividade 11: O setor financeiro verifica a disponibilidade de caixa nos bancos.

Controle 12: Antes do setor financeiro efetuar o pagamento dos boletos, o Gerente realiza a conferência dos mesmos, porém, conforme informação obtida da

gerência da empresa Alfa, este controle não está sendo realizado diariamente (*Fraqueza 3*).

Atividade 13: O setor financeiro efetua o pagamento dos boletos conforme o vencimento.

Atividade 14: Os boletos são baixados manualmente no sistema pelo setor financeiro.

Atividade 15: O setor financeiro encaminha planilha em Excel dos boletos pagos do dia para o Gerente analisar.

Controle 16: O Gerente realiza a análise dos boletos pagos, porém, conforme informação obtida da gerência da empresa Alfa, este controle não está sendo realizado diariamente e a conferência com os boletos baixados no sistema não é efetuada (*Fraqueza 4*).

Controle 17: Mensalmente o setor financeiro efetua a conciliação bancária com o valor total dos boletos pagos constante no sistema.

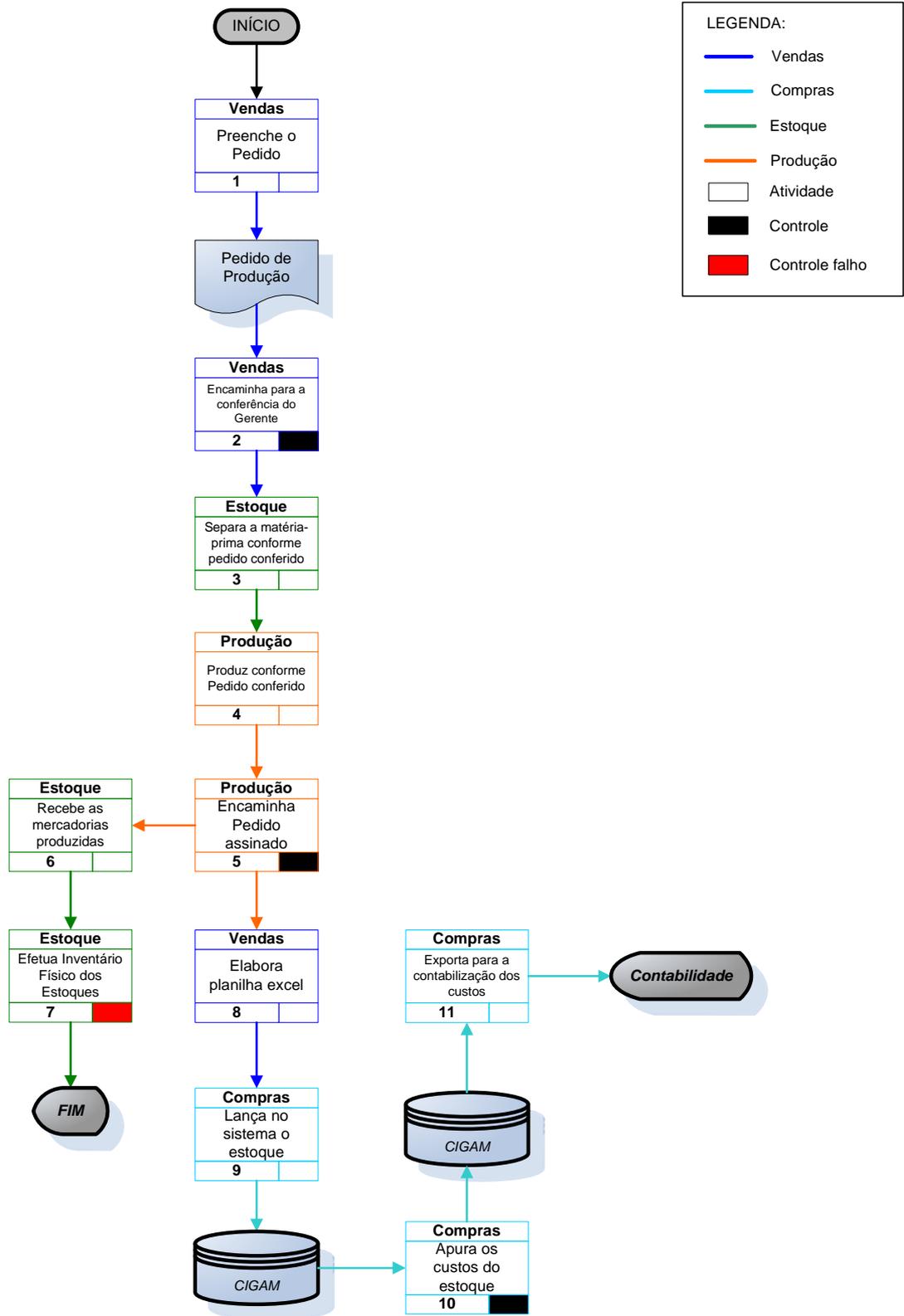
Atividade 18: O setor financeiro encaminha o relatório dos boletos pagos e as notas fiscais de compra para o escritório contábil efetuar os lançamentos contábeis.

Após relatadas as atividades e os controles internos do ciclo de Compras e Contas a Pagar, percebe-se que foram identificadas 4 fraquezas, do total de 9 controles internos efetuados pela empresa Alfa neste ciclo. As fraquezas identificadas serão analisadas no subtópico 3.3 – Resultados da Avaliação dos Controles Internos, deste trabalho.

3.2.2.2 Fluxograma e Entendimento do Ciclo de Produção

Neste tópico, é demonstrado o entendimento do segundo ciclo operacional da empresa Alfa. Trata-se do ciclo de Produção e Custos, conforme Figura 9, em formato de fluxograma:

Figura 9 - Fluxograma 2 – Ciclo de Produção e Custos



Fonte: Elaborado pela autora.

Para facilitar o entendimento do fluxograma apresentado na Figura 9, a seguir são descritas as atividades realizadas e os controles internos efetuados nos setores

de Vendas, Compras, Estoque e Produção, ou seja, os setores que compõem a totalidade deste ciclo operacional da empresa Alfa. As fraquezas identificadas nos controles internos do ciclo serão analisadas mais detalhadamente no subtópico 3.3 – Resultados da Avaliação dos Controles Internos. Cabe realçar que as atividades se apresentam sublinhadas em fonte normal e os controles internos sublinhados em negrito:

Atividade 1: O setor de vendas preenche o pedido físico de produção. Os itens que serão produzidos não necessitam de vinculação a um pedido de venda, por se tratar de produção programada, pelo motivo de que a empresa possui períodos de sazonalidade durante o ano.

Controle 2: Antes de produzir, o setor de vendas encaminha os pedidos de produção para o Gerente realizar a conferência. Todo pedido de produção deverá estar conferido pelo Gerente mediante assinatura.

Atividade 3: Após o pedido conferido, o setor de estoque separa a matéria-prima e encaminha para o setor de produção.

Atividade 4: Com o pedido conferido, o setor de produção inicia a industrialização das matérias-primas separadas pelo setor de estoque.

Controle 5: Após produzido, o setor de produção assina o pedido de produção e encaminha para o setor de vendas.

Atividade 6: As mercadorias produzidas são armazenadas no setor de estoque.

Controle 7: A empresa realiza levantamento de inventário físico, porém, conforme informação obtida da gerência, as contagens não estão sendo realizadas mensalmente, apenas conforme a gerência considerar necessário ou quando a empresa está com movimentação ociosa (*Fraqueza 5*).

Atividade 8: O setor de vendas elabora planilha Excel com as quantidades produzidas e encaminha para o setor de compras.

Atividade 9: O setor de compras lança no sistema as quantidades produzidas alimentando o estoque da empresa.

Controle 10: Neste momento o setor de compras apura no sistema os custos gerados pela aquisição, conforme valor unitário dos produtos constante na nota fiscal. Para calcular a margem de contribuição dos produtos produzidos, o gerente realiza o seguinte cálculo: a partir do preço de venda proposto, desconta os custos de aquisições, transporte e demais custos variáveis. Feito o cálculo, é elaborada a tabela de preços de venda das mercadorias industrializadas.

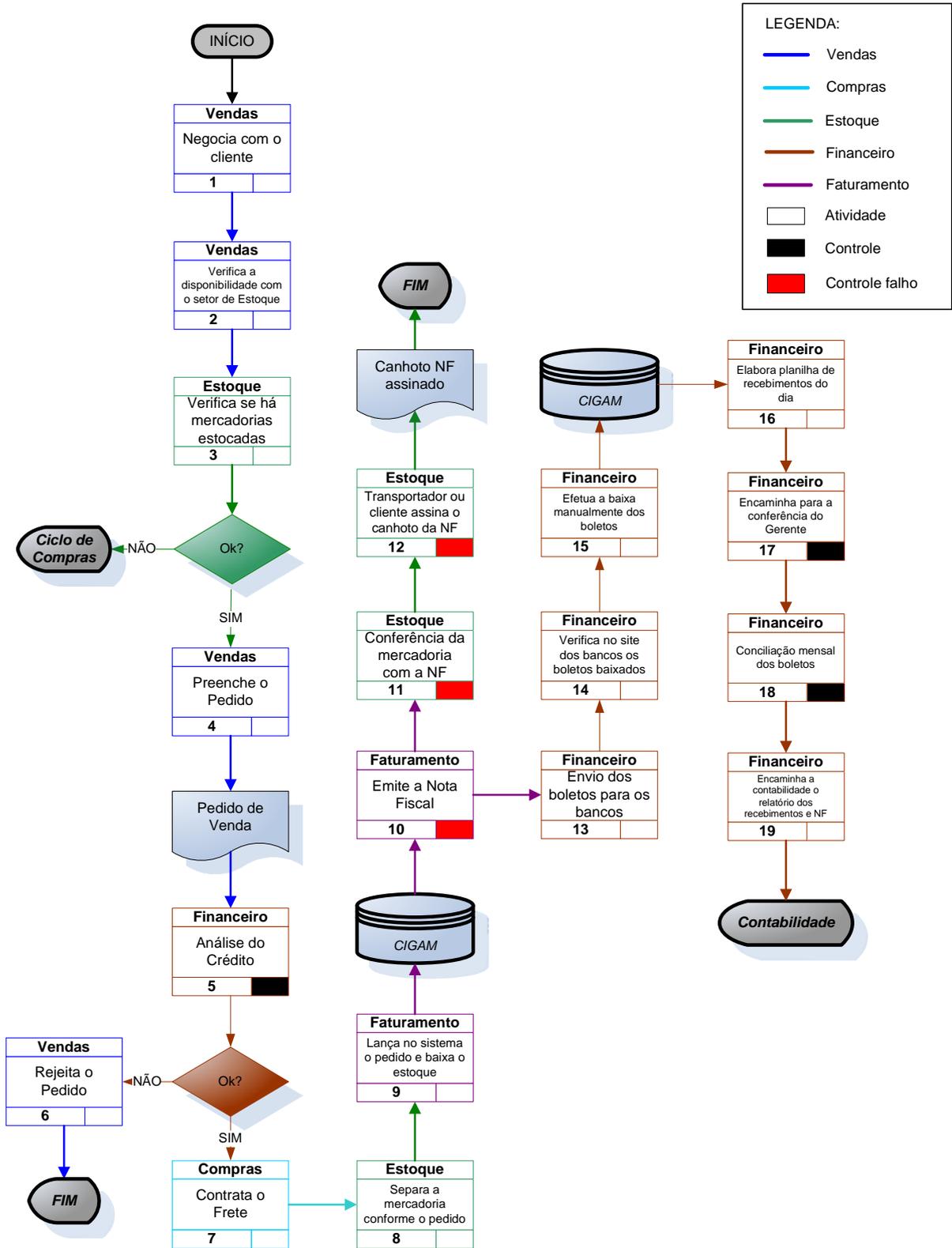
Atividade 11: Após os custos apurados, o setor de compras exporta os valores gerados para o escritório contábil efetuar os lançamentos contábeis.

Após relatadas as atividades e os controles internos do ciclo de Produção e Custos, percebe-se que foi identificada 1 fraqueza, do total de 4 controles internos efetuados pela empresa Alfa neste ciclo. A fraqueza identificada será analisada no subtópico 3.3 – Resultados da Avaliação dos Controles Internos, deste trabalho.

3.2.2.3 Fluxograma e Entendimento do Ciclo de Vendas e Contas a Receber

Por último, neste tópico é demonstrado o entendimento do terceiro ciclo operacional da empresa Alfa. Trata-se do ciclo de Vendas e Contas a Receber, conforme Figura 10, em formato de fluxograma:

Figura 10 - Fluxograma 3 - Ciclo de Vendas e Contas a Receber



Fonte: Elaborado pela autora.

Para facilitar o entendimento do fluxograma apresentado na Figura 10, a seguir são descritas as atividades realizadas e os controles internos efetuados nos

setores de Vendas, Compras, Estoque, Financeiro e Faturamento, ou seja, os setores que compõem a totalidade deste ciclo operacional da empresa Alfa. As fraquezas identificadas nos controles internos do ciclo serão analisadas mais detalhadamente no subtópico 3.3 – Resultados da Avaliação dos Controles Internos. Cabe ressaltar que as atividades se apresentam sublinhadas em fonte normal e os controles internos sublinhados em negrito:

Atividade 1: Os vendedores negociam com o cliente mediante tabela de preços e descontos definidos pelo Gerente da empresa.

Atividade 2: Negociação realizada, os vendedores solicitam para o setor de estoque verificar a disponibilidade de mercadorias estocadas.

Atividade 3: O supervisor de estoque verifica se há mercadorias estocadas. No caso de não haver, é providenciada a compra dos itens pelo setor de compras.

Atividade 4: No caso de haver mercadoria estocada, o setor de vendas preenche o pedido de venda manualmente com as quantidades solicitadas pelo cliente.

Controle 5: Neste momento, o setor financeiro realiza a análise do crédito do cliente junto a empresa, verificando as condições de pagamento e se ocorreram casos de inadimplência.

Atividade 6: O setor de vendas rejeita o pedido caso não esteja aprovado pelo setor financeiro.

Atividade 7: Após aprovado o pedido, o setor de compras efetua a contratação da transportadora que irá entregar a mercadoria, exceto quando o cliente retira a mercadoria na empresa.

Atividade 8: Os estoquistas separam e organizam a mercadoria conforme o pedido de venda.

Atividade 9: O setor de faturamento lança no sistema o pedido de venda e efetua a baixa do estoque.

Controle 10: Com o pedido de venda no sistema, é gerada a nota fiscal. O responsável não consegue gerar a nota fiscal sem estar vinculada ao pedido constante no sistema. Porém, conforme informação obtida da gerência da empresa Alfa, o responsável por gerar a nota fiscal é o mesmo funcionário que lança o pedido no sistema (*Fraqueza 6*).

Controle 11: O supervisor de estoque efetua a conferência das mercadorias separadas com a nota fiscal, porém, conforme informação obtida da gerência da empresa Alfa, este controle não é arquivado (*Fraqueza 7*).

Controle 12: O supervisor colhe a assinatura da transportadora que retira o produto na empresa, independentemente se o frete é de responsabilidade da empresa ou do cliente. Desta forma não há comprovação da data de entrega da mercadoria ao cliente nos fretes de responsabilidade da empresa, não sendo possível assim identificar o momento adequado de reconhecimento da receita. Conforme informação obtida da gerência da empresa Alfa, as vendas efetuadas através de transportadoras correspondem a 95% do faturamento, sendo apenas 5% o total de clientes que retiram a mercadoria diretamente na empresa (*Fraqueza 8*).

Atividade 13: A cada 15 dias, o setor financeiro encaminha os boletos dos clientes para cobrança aos bancos.

Atividade 14: Diariamente, os boletos recebidos são verificados no site dos bancos pelo setor financeiro.

Atividade 15: Os boletos são baixados manualmente no sistema pelo setor financeiro.

Atividade 16: O setor financeiro encaminha planilha em Excel dos boletos recebidos do dia para o Gerente analisar.

Controle 17: O Gerente realiza a análise dos boletos recebidos e do saldo a pagar por cliente, controlando os prazos conforme a negociação.

Controle 18: Mensalmente, o setor financeiro efetua a conciliação bancária com o valor total dos boletos recebidos constante no sistema.

Atividade 19: O setor financeiro encaminha o relatório dos boletos recebidos e as notas fiscais de venda para o escritório contábil efetuar os lançamentos contábeis.

Após relatadas as atividades e os controles internos do ciclo de Vendas e Contas a Receber, percebe-se que foram identificadas 3 fraquezas, do total de 6 controles internos efetuados pela empresa Alfa neste ciclo. As fraquezas identificadas serão analisadas no subtópico 3.3 – Resultados da Avaliação dos Controles Internos, deste trabalho.

Assim, concluem-se os entendimentos dos três ciclos operacionais da empresa Alfa, observando-se que do total de 19 controles internos efetuados nos setores operacionais, 8 deles possuem fraquezas. A seguir, são demonstradas as análises detalhadas para cada fraqueza identificada nos controles internos efetuados pela empresa Alfa.

3.3 RESULTADOS DA AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

De acordo com o entendimento obtido de cada ciclo operacional, observou-se fraquezas nos processos dos controle internos efetuados pela empresa Alfa. Diante disto, a autora reuniu-se com a gerência da empresa e demonstrou, através da elaboração do Quadro 3, as fraquezas levantadas, conforme descritas nos tópicos (1) e (2) do referido quadro. Em seguida, no tópico (3), para cada fraqueza identificada, é levantado o seu possível impacto, descrevendo os riscos que poderão ocorrer nas operações realizadas pela a empresa Alfa. Por último, no tópico (4) é recomendado melhorias nos controles internos que possuem a determinada fraqueza identificada. Adicionalmente, no tópico (5) obteve-se a resposta da gerência quanto aos aspectos levantados:

Quadro 3 - Fraquezas Identificadas nos Controles Internos - Empresa Alfa

(1) Fraqueza	(2) Observação	(3) Possível impacto	(4) Recomendação de melhorias	(5) Comentário da administração
1	Durante o entendimento dos procedimentos de controles internos no ciclo de compras e contas a pagar, verificou-se que o setor de estoques realiza a conferência das quantidades dos produtos recebidos com a nota fiscal, porém não há formulário específico que evidencie que este controle seja arquivado pela empresa e também não há monitoramento.	Ambiente mais suscetível a fraudes, quanto ao ingresso de produtos não autorizados, bem como ao risco de furtos.	Recomenda-se que a empresa adote o procedimento de arquivar a evidência do controle realizado, bem como de utilizar formulários ou avisos de recebimentos contendo a data e assinatura do conferente, de modo a permitir o monitoramento do controle realizado.	Esta recomendação não será adotada pelo motivo que não se vê a necessidade já que só temos um responsável por essa conferência e, sempre que houver alguma diferença em quantidades, a correção é realizada na hora, desta forma a informação descrita em uma planilha seria a mesma a qual contém a nota fiscal de compra.
2	Durante o entendimento dos procedimentos de controles internos no ciclo de compras e contas a pagar, verificou-se que o setor de compras confere os dados constantes na nota fiscal com o pedido de compra, porém não há formulário específico que evidencie que este controle seja arquivado pela empresa e também não há monitoramento.	Possíveis questionamentos quanto ao efetivo cumprimento dos procedimentos de conferência e, conseqüentemente, impossibilidade de identificar os responsáveis em casos de exceções.	Recomenda-se que a empresa adote o procedimento de arquivar a evidência da conferência realizada, garantindo também o correto saldo da conta de fornecedores.	A conta de fornecedores é controlada no sistema Cigam após o ingresso manual das quantidades e valores indicados nas notas de compra, somente são ingressadas as notas cujas informações estejam certas, por isso, não consideramos necessário trabalhar com um formulário extra.

3	Durante o entendimento dos procedimentos de controles internos no ciclo de compras e contas a pagar, verificou-se que antes do setor financeiro efetuar o pagamento dos boletos, o Gerente realiza a conferência dos mesmos, porém este controle não está sendo realizado diariamente.	Tal fato constitui fragilidade no controle, uma vez que o mesmo existe para garantir que todo boleto pago pela empresa originou-se de compras anteriormente aprovadas, expondo a empresa a fraudes quanto a transações financeiras não autorizadas.	Recomenda-se que a gerência retome o controle diário efetuado, sem exceções.	O procedimento da empresa é fazer o controle após ser efetuado o pagamento, porém não esta sendo realizado diariamente. Consideramos a recomendação de realizar a conferência com antecedência ao pagamento, tentando cumprir diariamente com o controle.
4	Durante o entendimento dos procedimentos de controles internos no ciclo de compras e contas a pagar, verificou-se que o Gerente realiza a análise dos boletos pagos, porém este controle não está sendo realizado diariamente e a conferência com os boletos baixados no sistema não é realizada.	Ambiente mais suscetível a erros, pelo fato da baixa dos boletos ser efetuada manualmente e, conseqüentemente, o saldo distorcido do contas a pagar.	Recomenda-se que a gerência retome o controle diário efetuado, sem exceções.	A conferência diária será monitorada pelo Gerente.

5	Durante o entendimento dos procedimentos de controles internos no ciclo de produção e custos, verificou-se que as contagens cíclicas de estoque não estão sendo realizadas mensalmente.	A ausência de inventários mensais pode resultar na perda do controle sobre as quantidades em estoque.	Recomenda-se que a empresa retome o procedimento de realizar inventários mensais, a fim de garantir a correta quantidade em estoque, bem como do controle tempestivo quanto às divergências apuradas.	A empresa entende da necessidade de realizar os controles de estoque periodicamente, mas devido a alta rotatividade de mercadorias, é difícil realizar o mesmo, e também é por causa dessa rotatividade que os riscos não podem ser evitados. Veremos a possibilidade de fazer os controles de estoque durante o sábado, já que esse dia não é trabalhado pelos funcionários da empresa.
---	---	---	---	--

6	Durante o entendimento dos procedimentos de controles internos no ciclo de vendas e contas a receber, verificou-se que o responsável por gerar a nota fiscal no sistema é o mesmo colaborador que lança o pedido de venda no sistema.	O fato de a mesma pessoa efetuar ambos os procedimentos poderá acarretar à empresa risco de fraudes, quanto à manipulação de quantidades e valores na geração da nota fiscal.	Recomenda-se que a empresa segregue a função entre dois colaboradores.	A recomendação é válida, mas a pessoa que trabalha no faturamento tem capacidade ociosa para trabalhar e no setor de vendas, na maioria das vezes, não há tempo. A adaptação deste conselho implicaria em uma reestruturação de funções na empresa, em investimentos de equipamentos e liberação de mais usuários no sistema para fazer o trabalho. Esta recomendação será reavaliada para o futuro.
---	---	---	--	--

7	Durante o entendimento dos procedimentos de controles internos no ciclo de vendas e contas a receber, verificou-se que o supervisor de estoque efetua a conferência das mercadorias destinadas aos clientes com a nota fiscal, porém não há formulário específico que evidencie que este controle seja arquivado pela empresa e também não há monitoramento.	Tal fato constitui fragilidade no controle, uma vez que o mesmo existe para garantir a entrega correta das quantidades de mercadorias ao cliente.	Recomenda-se que a empresa adote o procedimento de arquivar a evidência do controle realizado, através da anotação das quantidades entregues, juntamente com a assinatura do conferente, de modo a permitir o monitoramento, evitando a ocorrência de furtos e eventuais transtornos com os clientes da empresa.	Não consideramos essa recomendação como relevante para nossa empresa, o conferente arquiva na sua mesa cópia de todos os pedidos que libera, se houver alguma diferença no futuro, a responsabilidade sempre será do encarregado se o carregamento não coincide com o pedido.
---	--	---	--	---

8	<p>Durante o entendimento dos procedimentos de controles internos no ciclo de vendas e contas a receber, verificou-se que o supervisor de estoque colhe a assinatura da transportadora na retirada da mercadoria na empresa, independentemente se o frete é de responsabilidade da empresa ou do cliente. Desta forma, não há comprovação da data de entrega da mercadoria ao cliente nos fretes de responsabilidade da empresa, não sendo possível assim identificar o momento adequado de reconhecimento da receita.</p>	<p>Reconhecimento contábil de receitas antecipado, ou seja, sem a efetiva transferência dos riscos e benefícios das mercadorias vendidas ao cliente, em desconformidade ao item 14 do CPC 30 que afirma que “A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições: (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens; (...)”.</p> <p>(COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009).</p>	<p>Recomenda-se que a empresa adote o procedimento de colher a assinatura do cliente nos canchotos fiscais e aprimorar os controles internos destinados a assegurar e viabilizar a efetiva entrega das mercadorias vendidas.</p>	<p>Consideramos o procedimento atual da empresa deficiente e por isso começaremos urgente a exigir das transportadoras a devolução do canhoto corretamente assinado pelos clientes.</p>
---	--	--	--	---

Fonte: Elaborado pela autora.

Após apurados os resultados da avaliação dos controles internos efetuados pela empresa Alfa em seus setores operacionais, a gerência da empresa manifestou-se afirmando que, das 8 fraquezas identificadas, está disposta a implementar 5 recomendações de melhorias quanto aos controles internos efetuados pela mesma, sendo elas apontadas nas fraquezas de números 3, 4, 5, 6 e 8, as quais planeja-se por em prática no momento e para o futuro. As demais fraquezas abordadas, justificou-se afirmando os motivos pelas quais não serão aplicadas, o que não impede a ocorrência do risco levantado.

4 CONCLUSÃO

A busca de certos procedimentos de controles por parte das empresas tem como principal objetivo o constante monitoramento de suas operações, a partir da identificação de suas fragilidades e, através da implementação de melhorias nos processos, como benefício para a tomada de decisão.

A importância de um ambiente de controles internos fica evidente com os resultados obtidos a partir da implementação, através da detecção e prevenção de erros e fraudes, podendo assim, buscar soluções em tempo hábil as exceções identificadas.

Para o alcance de um controle interno efetivo, faz-se necessário o acompanhamento, por parte da administração, dos processos através de conferências e revisões, proporcionando proteção contra ao risco de fraudes e reduzindo a possibilidade de erro humano.

O presente trabalho demonstrou que é possível aplicar esses conceitos, por meio da identificação e avaliação dos controles internos existentes no processo operacional de uma empresa. Com o desenvolvimento do estudo de caso proposto de implementação e adaptação de controles internos em uma empresa de embalagens, identificou-se através do entendimento dos processos efetuados, que determinados controles internos possuem fraquezas e, a partir disso, recomendações de melhorias foram repassadas à administração da mesma.

Um dos principais pontos abordados foi o fato da empresa estudo de caso conter um número reduzido de funcionários, ocorrendo que os administradores depositam muita confiança nas operações efetuadas pelos mesmos, deixando assim de monitorar as atividades e os controles realizados. Também certos procedimentos de controles efetuados não possuem evidência que sejam arquivados, expondo a empresa ao risco de fraudes.

As melhorias sugeridas visam, principalmente, a obtenção de maior segurança e responsabilidade perante os funcionários da empresa e aos processos que realizam, através da utilização de formulários específicos, contendo a assinatura dos responsáveis pelas operações, de modo a permitir o monitoramento do controle realizado.

A empresa manifestou-se quanto as fraquezas identificadas e as recomendações de melhorias abordadas, afirmando que está disposta a

implementar 5 recomendações de melhorias referente os controles internos efetuados pela mesma e informando os motivos pelas quais não serão aplicadas as demais fraquezas apontadas, o que não impede a ocorrência do risco levantado.

A pesquisa realizada possibilitou um aperfeiçoamento sobre a importância de a empresa deter certos procedimentos de controles internos confiáveis e seus benefícios, demonstrando os possíveis impactos e os principais passos a serem seguidos na busca da prevenção da ocorrência de determinados riscos. Uma limitação que se pode afirmar quanto ao processo de avaliação dos controles internos efetuados na empresa estudo de caso, refere-se ao não recebimento tempestivo das respostas aplicadas através dos questionários, o que dificultou um pouco a elaboração hábil dos entendimentos dos ciclos operacionais, porém não afetando as análises e conclusão do trabalho proposto.

O presente trabalho realizado, portanto, pode ser considerado um referencial de pesquisa em controles internos, pois apresenta os principais conceitos atuais. Contudo, sugere-se uma abordagem de estudo mais ampla para a área de custos dos estoques e aos valores lançados a título de custo da mercadoria vendida.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Luiz Claudio Schleder Sampaio de; JUNIOR, Antonio Marcos Duarte. **Desafios e Soluções da Petrobras em seu Projeto de Atendimento à Lei Sarbanes-Oxley**. 11º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo, Jul. 2011. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos112011/30.pdf>>. Acesso em: 30 mai.2012.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo: textos, exemplos e exercícios resolvidos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010. ISBN: 9788522458646.

ANDRADE, Maria Margarida; MARTINS, João Alcino de Andrade. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. ISBN: 9788522458561.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. ISBN : 9788522458868.

BORGETH, Vania Maria da Costa. **Sox: entendendo a Lei Sarbanes-Oxley: um caminho para a informação transparente**. 1. ed. Livro em Português. São Paulo: Cengage Learning, 2007. ISBN : 9788522105663.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC n. 1.212/09. Aprova a NBC TA 315 - **Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente**. *Conselho Regional de Contabilidade*, Brasília, Nov. 2009. Disponível em: <<http://www.crcrs.org.br/resnormas/rescfc1212.pdf>>. Acesso em: 12 mai.2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Resolução CFC n. 1.055/05. Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 30 - **Receitas**. *Comitê de Pronunciamentos Contábeis*, Brasília, Ago. 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_30.pdf>. Acesso em: 31 out.2012.

CRC-RS - CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **A Importância dos Preceitos de Governança Corporativa e de Controle Interno sobre a Evolução e a Internacionalização das Normas de Contabilidade e Auditoria**. Porto Alegre: CRCRS, 2011.

CORBARI, Ely Célia; MACEDO, Joel de Jesus. **Controle Interno e Externo na Administração Pública**. 1. ed. Curitiba: IBPEX, 2011. ISBN: 9788578387266.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010. ISBN: 9788522460823.

COSO: **Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada**. São Paulo: PricewaterhouseCoopers, 2007.

FLICK, Uwe. **Uma Introdução à Pesquisa Qualitativa**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2004. ISBN : 8536304146.

KÖCHE, José Carlos; **Fundamentos de Metodologia Científica**. 30. ed. Petrópolis: Vozes, 2012. ISBN: 9788532618047.

MARTINS, Gilberto de A; LINTZ, Alexandre. **Guia para Elaboração de Monografias e Trabalhos de Conclusão de Curso**. São Paulo: Atlas, 2000. ISBN: 8522426252.

NASCIMENTO, Auster M.; REGINATO, Luciane. **Controladoria: Um Enfoque na Eficácia Organizacional**. São Paulo: Atlas, 2007. ISBN: 8522444773.

TRISCIUZZI, Carlos Renato Fontes; CARDOZO, Julio Sergio. **A Auditoria Interna Como Ferramenta de Melhoria dos Controles Internos de Uma Organização: Estudo de Caso em Uma Empresa do Segmento Industrial do Rio de Janeiro. III Congresso IAAER-ANPCONT**, São Paulo: Jun. 2009. Disponível em: <<http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoIII/01/168.pdf>>. Acesso em: 28 mai.2012.

SILVA, Letícia Medeiros; MACHADO, Silvana de Borba Zorn. **Um Estudo sobre os Impactos da Lei Sarbanes – Oxley na Área de Auditoria Interna de uma Empresa Brasileira com Ações Negociadas nos Estados Unidos**. *18º Congresso Brasileiro de Contabilidade*. Gramado: Ago. 2008. Disponível em: <http://congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/555.pdf>. Acesso em: 05 jun.2012.

YIN, Roberto K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005. ISBN : 8536304626.

ANEXO A: QUESTIONÁRIO PARA ENTENDIMENTO DOS SETORES OPERACIONAIS

Bloco 1: Compras

1) Como ocorre o processo de uma compra em sua empresa? Cite os setores.

Resposta da gerência: O processo de compras começa por uma necessidade de qualquer setor da empresa, tem produtos que são comprados pela gerência, vendas e compras. Todos eles com prévia autorização da gerência. Quem realiza um pedido informa ao setor de compras para efetuar o controle posteriormente. O recebimento e conferência dos bens comprados é responsabilidade do supervisor do almoxarifado, confrontando as quantidades com as notas e comenta com compras se está certo ou tem algo errado. Compras confere e assina ou autoriza o supervisor do almoxarifado a assinar o recebimento. Após, são mandados os boletos para o financeiro. Uma vez efetuados os pagamentos existe conferência da gerência.

2) A empresa possui alçadas de compras?

Resposta da gerência: Sim, pois todas as compras efetuadas pelo setor possuem autorização do Gerente ou Diretor da empresa.

3) Possui escalas de preços a serem aprovadas?

Resposta da gerência: Sim, os preços são autorizados pelo Gerente ou pelo Diretor da empresa.

4) Há cotações de fornecedores para a decisão de compra?

Resposta da gerência: Sim, são solicitados orçamentos para os fornecedores, com a finalidade de se obter um número de matéria-prima ou mercadorias com qualidade e melhor preço.

5) Há confronto das informações da nota fiscal de compra com o pedido e a autorização de compra?

Resposta da gerência: Sim, a conferência é realizada a fim de verificar os valores e quantidades compradas.

6) O sistema utilizado pela empresa permite a entrada dos insumos no estoque de forma automática? Caso sim, é realizada conferência?

Resposta da gerência: Não, o lançamento é gerado manualmente e não é realizada conferência.

7) Há bloqueio no sistema para pessoas não autorizadas nas alterações de quantidades dos estoques?

Resposta da gerência: Sim, há bloqueio para o setor de vendas.

8) Há controle dos prazos de entrega pelo fornecedor?

Resposta da gerência: Sim, é controlado através dos prazos constantes nos pedidos de compras.

Bloco 2: Estoque

9) Quais os procedimentos adotados pela empresa para efetuar o cálculo dos custos dos produtos?

Resposta: O setor de compras apura no sistema os custos gerados pela aquisição, conforme valor unitário dos produtos constante na nota fiscal. Cálculo da margem de contribuição pela gerência: a partir do preço de venda proposto, desconta os custos de aquisições, transporte e demais custos variáveis.

10) Há contagem física dos produtos na entrada da empresa e confronto com as quantidades emitidas na nota fiscal?

Resposta da gerência: Sim, é realizada a conferência e em casos de divergências, são investigadas com o fornecedor ou efetuado ajuste no sistema mediante aprovação da gerência.

11) Há conferência de quantidade do pedido de venda na saída do produto?

Resposta da gerência: Sim, é efetuada a conferência no momento do embarque da mercadoria.

12) Há um responsável pela requisição e recebimento dos insumos em estoque?

Resposta da gerência: Sim, o supervisor de almoxarifado realiza os procedimentos.

13) A empresa implanta políticas de levantamento de inventários periódicos?

Resposta da gerência: Sim, é realizado contagem de inventário, quando a gerência considerar necessário ou quando a empresa está com movimentação ociosa.

Bloco 3: Produção**14) Como ocorre o processo produtivo? Cite os setores.**

Resposta da gerência: O processo produtivo começa com um pedido interno do setor de vendas, prévia autorização da gerência referente a quantidades. Produção recebe o pedido e encaminha a resposta se tem condições de fazer ou não e quando. Após ficar pronto o pedido, se devolve o pedido assinado pelo responsável da produção com observações se houver alguma alteração. Toda alteração sempre é realizada com autorização do setor de vendas.

Bloco 4: Vendas**15) Como ocorre o processo de uma venda em sua empresa? Cite os setores.**

Resposta da gerência: Vendas ou a gerência entra em contato com o cliente para ver quantidades e valores. Vendas recebe o pedido do cliente e preenche um formulário interno, uma via para circulação dentro da administração e outra via para o almoxarifado. A via administrativa passa em primeira instância pelo setor financeiro, o mesmo analisa o crédito do cliente, caso o cliente não possua crédito o pedido volta para vendas, se o cliente não tem restrição o pedido é autorizado. Posteriormente vai para o setor de vendas e o mesmo se comunica com o responsável pelo almoxarifado para ver se a mercadoria esta em condições de ser despachada, tendo o Ok, compras contrata uma transportadora e encaminha o pedido com todos os dados necessários para emissão da nota para o faturamento. O setor do faturamento carrega o pedido no sistema e aguarda o carregamento e autorização do supervisor do almoxarifado para emitir a nota.

16) A empresa utiliza uma tabela de preços? Caso sim, quem tem responsabilidade para alterá-la?

Resposta da gerência: Sim, a empresa utiliza tabela de preços e apenas o Gerente e ou o Diretor possuem autorização para alteração dos preços.

17) A empresa utiliza uma tabela de descontos? Caso sim, quem tem responsabilidade para alterá-la?

Resposta da gerência: Não, porém os descontos são concedidos conforme definido pelo Gerente ou do Diretor da empresa.

18) Há conferência dos dados constantes no pedido de venda?

Resposta da gerência: Sim, o setor de vendas emite o pedido e as conferências são realizadas pelo setor de faturamento.

19) É coletada a assinatura do cliente no canhoto fiscal no momento da entrega da mercadoria?

Resposta da gerência: O canhoto é assinado pela transportadora. O cliente assina quando o mesmo retira a mercadoria na empresa.

20) Há atualização periódica do cadastro dos clientes?

Resposta da gerência: Sim, é realizada atualização uma vez ao ano e o setor financeiro efetua a análise do cliente antes da venda.

21) O sistema utilizado pela empresa permite a baixa automática dos estoques? Caso sim, ocorre a conferência?

Resposta da gerência: Não, o lançamento é gerado manualmente e não é realizada conferência.

Bloco 5: Faturamento

22) As informações nas notas fiscais (quantidades, preços, cálculos, impostos, nome e endereço do cliente etc.) são conferidas de forma a reduzir a possibilidade de ocorrência de erros?

Resposta da gerência: Sim, a conferência é realizada pela pessoa que emite a nota fiscal.

Bloco 6: Financeiro

23) Para as compras a prazo, a empresa controla o contas a pagar, ou seja, quantidade de parcelas, prazos e valores?

Resposta da gerência: Sim, o controle é efetuado através das informações constantes no sistema.

24) Os controles existentes garantem que os recebimentos de vendas a prazo sejam imediatamente depositados na conta corrente bancária da empresa?

Resposta da gerência: Sim, pois além do setor financeiro, o Gerente também realiza conferência dos recebimentos dos clientes.