

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
ÁREA DO CONHECIMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

SUZANA KOSVOSKI

**CONTROLES INTERNOS EM UM COMÉRCIO VAREJISTA DO SEGMENTO DE
TINTAS DE FARROUPILHA – RS: UM ESTUDO DE CASO**

FARROUPILHA

2019

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
ÁREA DO CONHECIMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

SUZANA KOSVOSKI

**CONTROLES INTERNOS EM UM COMÉRCIO VAREJISTA DO SEGMENTO DE
TINTAS DE FARROUPILHA – RS: UM ESTUDO DE CASO**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador TCC I e II: Orientador: Prof. Ma.
Sinara Jaroseski

FARROUPILHA

2019

SUZANA KOSVOSKI

**CONTROLES INTERNOS EM UM COMÉRCIO VAREJISTA DO SEGMENTO DE
TINTAS DE FARROUPILHA – RS: UM ESTUDO DE CASO**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador TCC I e II: Orientador: Prof. Ma.
Sinara Jaroseski

Aprovado (a) em ____/____/____

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Ma. Sinara Jaroseski
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof. (Titulação - Esp. Ms. ou Dr. – e nome do professor examinador/banqueiro)
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof. (Titulação - Esp. Ms. ou Dr. – e nome do professor examinador/banqueiro)
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico a todos vocês, que sempre estiveram ao meu lado, me incentivando, em especial a Prof. Ma. Sinara Jaroseski que muito contribuiu para que este trabalho atingisse seus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Em especial a minha orientadora, Prof. Ma. Sinara Jaroseski, pela sua competência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia. Agradeço de forma toda especial, primeiramente a Deus e aos meus pais Luis Kosvoski e Salete Ribicki pela vida, ao meu esposo Stevam e a minha filha Manuella que muitas vezes deixei de lado, a empresa onde trabalho, em especial aos proprietários Sr. Irineu e Sra. Marisa, por me darem a oportunidade de trabalhar e concederem autorização para a realização do meu trabalho de conclusão do curso. Aos familiares e amigos ou pessoas que contribuíram de alguma forma durante a pesquisa, pelo amor, compreensão e apoio dedicados, que foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho ou por acreditarem em minhas escolhas, apoiando-me e esforçando-se junto a mim, para que eu suprisse todas elas.

*“No mundo real não existem respostas certas ou erradas
somente resultados das nossas escolhas”.*

Daniel Fünkler Borelli

RESUMO

A globalização dos mercados, a revolução digital, as novas tecnologias, a volatilidade, as mudanças e a rapidez das informações, estimulou uma concorrência muito mais acirrada e diversificada. Essa nova realidade enfrentada pelas empresas culmina com a necessidade da elevação dos padrões de gestão, bem como dos níveis de atendimento em um mercado com muita oferta, altamente sensível e notadamente com um público mais exigente. Diante desse cenário, os gestores, principalmente do varejo, devem voltar sua atenção para os controles internos, os quais são necessários como medidas de aprimoramento dos processos administrativos, oferecendo suporte para a administração do negócio. Dentro deste contexto, este estudo teve como objetivo analisar como os controles internos auxiliam as tomadas de decisões em um comércio varejista de tintas, bem como, se os controles internos existentes, tem relação com o resultado apresentado pela empresa atualmente. A metodologia utilizada neste estudo se deu por meio de pesquisa bibliográfica e estudo de caso, que se propõem a elaborar os conceitos com relação ao tema pesquisado e aplicá-los, destacando a importância dos controles internos nas empresas, principalmente do comércio varejista, bem como, adotou-se outras pesquisas como a qualitativa, exploratória e descritiva. Mediante este estudo de caso, pode-se identificar quais são os controles internos existentes na empresa, a forma como são conduzidos, identificado suas fraquezas, seguido das propostas de melhorias para a efetividade dos mesmos.

Palavras-chave: Controle internos. Mercado varejista. Comércio de tintas.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Modelo COSO em três dimensões	37
Figura 2 – Dados sobre admissões e Demissões por Setor Agosto/2018	42
Figura 3 – Organograma empresa “Alfa”	50
Figura 4 – Marcas de tintas mais vendidas	52
Figura 5 – Comparativo anual de faturamento	53
Figura 6 – Fluxograma do setor de compras	57
Figura 7 – Fluxograma do setor de vendas	61
Figura 8 – Fluxograma do estoque.....	64
Figura 9 – Fluxograma do setor de contas a pagar	67
Figura 10 – Fluxograma do setor de contas a receber	69

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Diferenças entre Auditoria Interna e Externa	26
Quadro 2 – Tipos de Controle e Função	34

LISTA DE SIGLAS

ABRAFATI	Associação Brasileira dos Fabricantes de Tintas
ANAMACO	Associação Nacional dos Comerciantes de Material de Construção
CAGED	Cadastro Geral de Empregados e Desempregados
CPF	Cadastro de Pessoa Física
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
CEO	<i>Chief Executive Officer</i>
COSO	<i>The Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission</i>
DEPEC	Departamento de Pesquisas e Estudos Econômicos
FEFO	<i>First Expire First Out</i>
IDV	Instituto para Desenvolvimento do Varejo
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade NBC
PCAOB	<i>Public Company Accounting Oversight Board</i>
PVPS	Primeiro que Vence Primeiro que Sai
PIB	Produto Interno Bruto
SEBRAE	Serviço de Apoio às Pequenas e Micro e Pequenas Empresas
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i>
SPC	Serviço de Proteção ao Crédito
SOX	<i>Lei Sarbanes-Oxley</i>

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	12
1.2	TEMA E QUESTÃO DE PESQUISA.....	14
1.2.1	Delimitação do tema.....	14
1.2.2	Definição da questão de pesquisa	15
1.3	HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES	15
1.4	OBJETIVOS	16
1.4.1	Objetivo geral	16
1.4.2	Objetivos específicos.....	16
1.5	JUSTIFICATIVA	17
1.6	ESTRUTURA DO ESTUDO	19
2	REFERENCIAL TEÓRICO	20
2.1	AUDITORIA.....	20
2.1.1	Origem da Auditoria	21
2.1.2	Objetivos da auditoria.....	22
2.1.3	Auditoria Interna.....	23
2.1.4	Auditoria Externa.....	24
2.1.5	Diferenças entre Auditoria Interna e Externa	25
2.1.6	Responsabilidades do Auditor	27
2.2	CONTROLES INTERNOS.....	28
2.2.1	Conceitos e definições.....	28
2.2.2	Benefícios dos Controles Internos.....	29
2.2.3	Limitações dos Controles Internos	31
2.2.4	A importância dos Controles Internos	32
2.3	TIPOS DE CONTROLES INTERNOS	33
2.4	COSO - THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION	35
2.5	LEI SARBANES-OXLEY (SOX).....	37
2.6	ASPECTOS DO COMÉRCIO VAREJISTA NO BRASIL	40

2.6.1	Pontos positivos e negativos do comércio varejista	41
2.6.2	Desempenho do comércio varejista nacional no segmento de tintas ...	43
3	METODOLOGIA	45
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA	45
3.2	PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS	47
4	ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA COMERCIAL VAREJISTA	48
4.1	HISTÓRICO E CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA	48
4.1.1	Mercado de atuação	49
4.1.2	Estrutura e funcionamento da empresa.....	49
4.1.3	Aspectos mercadológicos específicos.....	52
4.2	DESCRIÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS	54
4.2.1	Compras.....	54
4.2.2	Vendas.....	58
4.2.3	Estoques	62
4.2.4	Contas a pagar.....	65
4.2.5	Contas a receber	68
4.3	FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA.....	70
4.3.1	Como a empresa forma os preços	71
5	CONCLUSÃO	72
	REFERÊNCIAS	74

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

Constantemente as empresas brasileiras passam por transformações, com o intuito de adequarem-se à gestão dos seus ativos, controles operacionais, políticas internas, logística, entre outros. Tudo isso em função das mudanças econômicas, políticas e sociais ocorridas nos últimos anos. Em razão disso, o aprimoramento dos controles internos se faz necessários na gestão das empresas, pela busca do cumprimento das metas estabelecidas (SILVA, FERREIRA, 2016). De acordo com os referidos autores, o grande desafio é implantar e manter uma governança moderna que permita controlar, incentivar e solucionar de forma integrada os riscos de gerenciamento das operações da organização.

Pereira et al (2009) apud Ferraz (2018), destaca que nos últimos anos, os gestores necessitam de informação para tomar decisões de forma eficiente e eficaz para que a empresa possa se sobrepôr em meio aos concorrentes.

Complementando, na visão de Attie (2018), as informações que auxiliam no processo de gestão das empresas, minimizando erros, fraudes, falhas e procedimentos que possam causar prejuízos para a organização, encontram-se dentro dos controles internos, que distinguem-se em controles contábeis e administrativos. Todas as empresas possuem controles internos, a diferença é saber se os mesmos estão adequados ou não.

Portanto, o controle interno é uma atividade que mede, avalia, indica e se necessário for, corrige os rumos buscando atingir os objetivos e planos definidos para o negócio (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2014).

Desta forma, a elaboração de procedimentos internos é importante para o bom funcionamento de qualquer organização, seja de forma simples como anotações, ou registros em sistemas mais complexos. Toda administração tem na essência de suas atividades o controle de suas rotinas e quanto mais apurado for, maior a possibilidade de alcançar os objetivos fixados. Logo, a revisão ou implantação de um sistema de controle interno traz benefícios significativos a qualquer empresa, uma vez que, estabelece procedimentos, verifica a sistemática das operações, apura sua finalidade e mensura a capacidade de atingi-la (ALMEIDA, 2014).

No entanto, o que contribui para esse gerenciamento atuante é o sistema contábil, que é um conjunto articulado de dados, o qual permite a obtenção de relatórios e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade de tal forma, que as metas definidas no planejamento estratégico possam ser constantemente reavaliadas e, enfim, obtidas (IBRACON, 2015).

Na realidade atual, grande parte das decisões empresariais precisa de uma base de informações, e como a Contabilidade concentra em seus registros um conjunto de informações, estas se tornam importantes para o gestor (QUINTANA, 2014).

Além da contabilidade, outra atividade de avaliação dos processos da empresa, para a revisão dos dados contábeis, finanças e outras operações como a certificação do próprio processo de controle interno é a auditoria interna. Ou seja, a auditoria interna tem como finalidade verificar a eficiência do processo de controle interno (LUZ, 2015).

Desta forma, Crepaldi (2016), enfatiza que o termo controle interno não tem o mesmo significado de auditoria interna. A auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação de trabalho, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que, o controle interno refere-se aos procedimentos e organização adotados como planos permanentes da empresa.

É evidente que assumir riscos faz parte do gerenciamento das empresas, entre eles investir, comprar, produzir, fabricar, vender, contratar, pagar, etc., por mais tranquilo que seja o ambiente empresarial. Desta forma, os controles internos são estabelecidos pelas empresas em resposta a eventos não desejados ou, por necessidade de garantir a continuidade da empresa, uma vez que, os controles internos são a base para o alcance dos objetivos traçados pela organização. No entanto, as empresas falham por não monitorar a efetividade dos controles internos, avaliação essa, que é realizada por meio das auditorias internas, a qual visa corrigir o processo dos controles internos ou agir de forma preventiva em possíveis erros (PIZO, 2018).

Complementando, a auditoria veio como uma ferramenta de verificação dos métodos utilizados, como foram empregados e se o resultado foi satisfatório. A mesma

irá buscar nos relatórios contábeis e administrativos, a exatidão e autenticidade das demonstrações, documentos e registros (VIEIRA, 2016).

Sendo assim, é necessário que as empresas estejam preparadas para novos procedimentos de controladoria, tais como controles internos, administrativos, auditoria, controle de riscos, gestão de custos, entre outros. Todos esses processos dependem de um sistema de controle gerencial eficaz, convergindo e integrando-se na auditoria operacional, que vai desde o planejamento estratégico até os planos de ação, orçamentos e avaliação de *performance* (CREPALDI, 2015).

1.2 TEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

1.2.1 Delimitação do tema

Nos países mais desenvolvidos é dada uma grande importância aos métodos científicos de administração, pois dessa forma sabe-se que se torna muito mais fácil alcançar os objetivos planejados. É de lá que provêm os termos *Internal Check e Internal Control*. Os controles internos podem ser todas as políticas adotadas pelas empresas com o intuito de mitigar riscos e melhorar processos (CREPALDI, 2015).

Segundo dados do DEPEC (Departamento de Pesquisas e Estudos Econômicos), o comércio responde por 12% do PIB (Produto Interno Bruto) do Brasil, sendo que o comércio varejista é responsável por 43% do comércio geral. No entanto, esse setor é um dos primeiros a sentir os impactos causados por mudanças na conjuntura econômica, ou seja, as vendas dependem de variáveis como: nível de renda do consumidor, nível de emprego, juros, condições e prazos de financiamento ao consumidor, concorrência acirrada e, com exceção das grandes redes, os varejistas possuem baixo poder de negociação com fornecedores e sofrem com a inadimplência do consumidor (DEPEC, 2017).

Como descrito por Melo e Santos (2017), os controles internos adequados são necessários para que a empresa possa alcançar os resultados pretendidos, justamente por serem considerados elementos significativos para a gestão empresarial, tornando os processos mais ágeis e seguros, com informações mais autênticas. Por conseguinte, o estudo sobre os controles internos visa propor

melhorias nos processos já existentes, no sentido de aperfeiçoar as atividades desenvolvidas em um comércio do segmento de tintas, facilitando para o gestor nas suas tomadas de decisões.

1.2.2 Definição da questão de pesquisa

Diante do exposto a questão de pesquisa para este estudo é: Quais propostas de melhorias são necessárias nos controles internos, para o aperfeiçoamento das atividades de um comércio varejista do segmento de tintas da Serra Gaúcha - RS?

A definição da questão de pesquisa leva em consideração, que o conceito da avaliação dos controles internos vai além das preocupações com a “confiabilidade” dos dados, mas também deve-se levar em conta a “qualidade” dos mesmos, ou seja, os problemas de controle interno encontram-se em todas as áreas das empresas. Como exemplo disso podem-se citar: vendas, fabricação, compras, tesouraria, etc., no entanto, quando exercido adequadamente sobre cada uma das funções, o controle assume importância, objetivando atingir resultados favoráveis com menores desperdícios (CREPALDI, 2016).

1.3 HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES

Quando as empresas utilizam um sistema de gerenciamento de suas despesas e receitas percebem o retorno do seu investimento e conseqüentemente sua lucratividade. Porém, para que o gerenciamento tenha resultados efetivos é necessário a utilização de um sistema de controles internos. Organizações que não se utilizam desse sistema podem apresentar resultados com uma rentabilidade e eficiência inferior, principalmente onde não há padronizações, ocorrendo muitas vezes erros nas tomadas de decisões sem o respaldo de informações fidedignas a respeito de sua capacidade operacional (MACEDO, 2014).

No entanto, para o referido autor, as empresas que optam em investir em um sistema de Controles Internos, tem a possibilidade de gerenciar os processos de maneira a conseguir agregar valor aos seus serviços prestados e diversificar seus negócios. Estas inovações abrem precedentes para atender a demandas ainda não percebidas pela concorrência e modifica a cultura interna da empresa.

Crepaldi (2016), reforça que o controle interno é a forma como a empresa define seus métodos e procedimentos adotados a fim de proteger seus ativos, controlar os dados contábeis, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção. Sendo assim, o estudo busca verificar como os controles internos utilizados atualmente pela empresa em estudo, estão auxiliando a mesma a alcançar seus objetivos, e de que forma possíveis melhorias podem auxiliar o gestor nas tomadas de decisões, com o objetivo de minimizar os riscos, otimizando e aperfeiçoando suas atividades.

Considerando que os controles internos quando bem executados auxiliam a empresa a alcançar os objetivos traçados, apresentam-se como hipóteses a serem corroboradas na empresa em estudo:

- a) H1: Os controles internos auxiliam na tomada de decisão em um comércio varejista de tintas;
- b) H2: Os controles internos são ferramentas para melhor acuracidade de informações e melhoram o controle da empresa como um todo;
- c) H3: Os controles internos existentes têm relação com o resultado apresentado pela empresa.

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 Objetivo geral

Verificar quais propostas de melhorias nos controles internos são necessárias para o aperfeiçoamento das atividades de um comércio varejista do segmento de tintas.

1.4.2 Objetivos específicos

- Fazer o levantamento bibliográfico relacionado a controles internos;
- Caracterizar a empresa objeto do estudo de caso;
- Mapear os controles internos já existentes, se são confiáveis e produzem informações corretas;

- Identificar possíveis melhorias nos processos, com intuito de torná-los padrão, apontando estratégias que possam aprimorar ou colaborar para o crescimento da empresa.

- Analisar as possibilidades de implantação de novos controles internos, através do estudo realizado.

1.5 JUSTIFICATIVA

O controle interno é importante para qualquer empresa, independente do ramo ou porte, pois através do seu uso, o gestor terá o conhecimento de todas as informações, proporcionando uma melhor análise dos dados e relatórios, minimizando fraudes, erros e atividades ilegais, além de auxiliar na melhoria da organização dos departamentos e setores existentes. Nos casos de constatação de erros e irregularidades, é possível que o gestor tome ações imediatas evitando o surgimento de problemas maiores, que possam afetar os objetivos da empresa, prejudicando o seu rendimento ou até mesmo causando prejuízos, sejam eles no presente ou no futuro (DANTAS, 2016).

Referenciando a importância dos controles internos, de acordo com uma pesquisa realizada em uma indústria metalúrgica na Serra Gaúcha, a mesma apresentou falhas principalmente em relação a compras e ao controle de estoque. Por ser uma empresa de pequeno porte a mesma não possuía um sistema de software que permitia um melhor gerenciamento. Diante dos problemas apresentados, realizou-se a proposta de melhoria dos controles internos por meio de planilhas de *excel* que é a forma mais básica de formalizar um controle. Com a implantação de novos procedimentos a empresa passou a reduzir margens de erros em relação as compras e conferência de materiais, desperdiçando menos matérias-primas, além de agilizar o processo de produção (ALVES; RECH; DUTRA, 2018).

Em um outro estudo de caso, realizado em uma empresa do comércio varejista, sediada no estado do Ceará, evidenciou-se que os controles internos utilizados são bem definidos em todos os setores, como controle de custos, controle de vendas, estoques, recursos humanos e financeiro. Com uma estruturação organizada e satisfatória, a empresa apresentou um resultado de solidez e reconhecimento no mercado, sendo claramente percebido o seu crescimento

periódico e contínuo, pois a mesma atua já há 56 anos no mercado (CAETANO et al, 2016).

De acordo com Marmolejos (2015), os modelos de controle interno são sistemas utilizados para ordenar e regular os processos internos de qualquer entidade, seja pública, privada, universidades, empresas comerciais, industriais e de serviços, ambas com a finalidade de atingir objetivos de crescimento econômico e expansão de lucratividade e de mercado. Para isso, é necessário avaliar o controle interno com base nos riscos interno e externo inerentes à organização.

Um estudo de caso realizado na Universidade de Sevilla na Espanha, buscou apresentar a relação entre a auditoria interna e a importância de realizar as avaliações periódicas dos controles internos, com o objetivo de medir o grau de eficácia, eficiência e produtividade, identificando se os recursos foram utilizados com a finalidade de atingir os objetivos pretendidos, tomando medidas corretivas para garantir a conformidade adequada. Após a aplicação da técnica foi possível estabelecer políticas e procedimentos para a gestão orçamentária, que incluem aspectos éticos, comprometimento com o trabalho e qualidade do pessoal, segregação de funções, comunicação adequada, supervisão e avaliação, além da gestão de riscos. Foi possível demonstrar por meio deste estudo, que a auditoria interna é uma garantia da execução dos controles internos.

Portanto, a escolha do tema se deu em função das contribuições que o controle interno oferece à gestão das empresas, pois quando bem executados, fornecem dados contábeis mais precisos e confiáveis, os quais auxiliam os gestores nas suas tomadas de decisões, proporcionando maior segurança aos negócios da empresa. Além dos controles internos, destaca-se a importância das auditorias interna e externa. Dentro desse contexto, o intuito é observar se os controles internos da empresa em estudo, estão adequados e atendem as suas necessidades, além de demonstrar as vantagens de se ter um sistema de controle bem organizado, enfatizando o sucesso empresarial.

Diante do exposto, entende-se que o tema apresentado é de grande importância, tanto para fins acadêmicos, científicos e profissionais, justificando-se plenamente a sua realização, contribuindo com informações relevantes para empresas do comércio varejista de tintas.

1.6 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo serão apresentadas informações referente ao tema Controle Internos em um segmento varejista, seus objetivos, geral e específicos, a definição do tema de pesquisa, as hipóteses a serem confirmadas ou não ao final do estudo, bem como, a justificativa do projeto de pesquisa.

O segundo capítulo irá tratar sobre os diversos conceitos que cercam o tema, entre eles a auditoria, sua origem, sua importância e as responsabilidades dos auditores nas organizações. Além da auditoria, aborda-se o conteúdo principal, por meio do conceito, objetivos, importância, benefícios, custos, limitações, bem como os tipos de Controles Internos. Finalizando o capítulo, conceitua-se também as leis e diretrizes que norteiam as empresas para o cumprimento das regras, de boa conduta administrativa, (*COSO - The Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission* e a *Lei Sarbanes-Oxley - SOX*), analisando também os aspectos do comércio varejista, segmento objeto deste estudo.

No terceiro capítulo apresenta-se a metodologia utilizada para o desenvolvimento do estudo, descrevendo os métodos utilizados que proporcionaram as informações ao projeto de pesquisa.

Para o quarto capítulo, será apresentado o desenvolvimento do estudo de caso aplicado em uma empresa do comércio varejista no segmento de tintas, buscando relatar os processos de cada departamento. Assim sendo, analisar-se-á o funcionamento dos processos de controle interno a eles aplicados, evidenciando os pontos positivos e negativos de cada um.

Ao final, no quinto capítulo, serão apresentadas as conclusões geradas a partir do estudo realizado. Com base no projeto de pesquisa, será possível apresentar quais departamentos necessitam de melhorias e como as mesmas podem ser efetuadas, dentro das possibilidades da empresa, permitindo um melhor gerenciamento e tomada de decisões mais efetivas no estabelecimento de comércio de tintas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 AUDITORIA

Define-se auditoria como um estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, rotinas dos processos e demonstrações financeiras de uma organização. A auditoria consiste em revisões periódicas das atividades ou segmentos operacionais seja dos setores público ou privado, com a finalidade de avaliar e comunicar se os recursos estão sendo bem utilizados e se os objetivos das organizações estão sendo alcançados. Resumindo, a auditoria, nesse caso chamada de operacional, é um processo de avaliação do desempenho real, em confronto com o esperado, o que leva à apresentação de recomendações destinadas a melhorar e a aumentar o êxito das organizações (CREPALDI, 2016).

Attie (2018) complementa afirmando que a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial, executada com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado. O exame da auditoria engloba a verificação documental, examinando os livros e registros com características controladoras, buscando a obtenção de evidências de informações de caráter interno e/ou externo que se relacionam com o controle do patrimônio e a exatidão dos registros e as demonstrações dele decorrentes.

Adicionalmente, Crepaldi (2016) destaca que a “função auditoria”, de forma abrangente, todas as pessoas envolvidas nas tomadas de decisões preocupam-se com os processos da empresa, analisando os riscos que comprometem a linha de negócios entre empresa e cliente. Portanto, auditoria de gestão, como pode ser chamado esse modelo de investigação, deve estar centrada em situações empresariais de maior risco para a continuidade dos negócios, proporcionando às organizações recomendações factíveis que auxiliem na tomada de decisões, corrigindo rumos e buscando a eficácia administrativa dos dirigentes das corporações.

O objetivo é certificar a efetividade e oportunidade dos controles internos e apontar soluções alternativas para a melhoria do desempenho operacional, além de medir o grau de atendimento das necessidades dos clientes e acompanhar, mediante indicadores, os níveis de eficiência e eficácia da empresa.

A aplicação da auditoria oferece vantagens e benefícios para as empresas, que podem ser resumidos na possibilidade de detectar, corrigir, prever e prevenir a ocorrência de falhas no controle interno, buscando a confirmação da qualidade e da confiabilidade dos procedimentos em geral, bem como, garantir a veracidade das informações prestadas pela organização em seus relatórios contábeis contribuindo com o aprimoramento de todo o sistema organizacional (RIBEIRO,2013).

De maneira geral e simplificada, auditoria, seja ela, interna ou externa, significa conferência, verificação, análise e avaliação, mas, acima de tudo, é a comunicação dos resultados dentro de um determinado objetivo ao qual a auditoria se propõe (LINS, 2017).

2.1.1 Origem da Auditoria

A palavra *auditoria* tem como origem o latim *audire*, cujo significado é ouvir. Os ingleses adotaram e ampliaram o conceito para *auditing* com um sentido mais voltado para a revisão verificação (LINS,2017).

Conforme Crepaldi (2016), a auditoria surge num momento em que se faz a separação entre o dono da empresa e a figura do administrador da empresa. Quando o dono é o próprio administrador, ele sabe exatamente o que ocorre na sua empresa. Quando surge a figura do administrador profissional (que não é o sócio da empresa), o dono dessa empresa fica sem saber exatamente o que está ocorrendo. Sendo assim, surge a figura da auditoria, ou seja, auditar = fiscalizar = controlar.

Desta forma, para Attie (2018), o surgimento da auditoria está ancorado na necessidade de confirmação por parte, tanto dos proprietários como dos investidores, quanto à realidade econômico-financeira espelhada no patrimônio das empresas. Diante do aparecimento de grandes empresas, simultâneas ao desenvolvimento econômico dos países, síntese do crescimento das empresas e da expansão das atividades produtoras, gerando crescente complexidade na administração dos negócios e de práticas financeiras como uma força motriz para o desenvolvimento da economia de mercado, propiciou a participação acionária no capital de muitas empresas. Em consequência desse cenário, a contabilidade foi a primeira disciplina desenvolvida para auxiliar e informar o administrador, sendo ela a formadora de uma

especialização denominada auditoria, destinada a ser usada como uma ferramenta de confirmação.

No entanto, para confirmar a veracidade das informações, o correto cumprimento das metas, a aplicação do capital investido de forma lícita e o retorno do investimento, era necessária a opinião de alguém que não estivesse ligado diretamente aos negócios da empresa. Para confirmar essas informações surge, de forma independente, a função do auditor, que tem a missão de demonstrar a qualidade e precisão das informações prestadas (ATTIE, 2018).

2.1.2 Objetivos da auditoria

A auditoria começa com a etapa do planejamento. Nessa fase, são definidos a estratégia global (alcance, período, direção da auditoria) e o plano de auditoria com a extensão dos procedimentos que serão realizados. Inicialmente, devem ser avaliados os motivos para a contratação do serviço, o segmento da empresa a ser auditada, bem como sua estrutura (operações e administração) e quantos profissionais serão necessários para a realização da auditoria (IBRACON, 2015).

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança dos usuários em relação a seu propósito. Quando se tratar de auditoria externa, por exemplo, cujo objeto são as demonstrações contábeis, seu objetivo será aumentar o grau de confiança dos usuários em relação às informações contidas nessas demonstrações que foram examinadas pelo auditor externo (RIBEIRO, 2013).

De fato, Crepaldi (2016), também afirma que o objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários, mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre as demonstrações contábeis das empresas. Contudo, o auditor, por meio de relatórios, deve assegurar que os mesmos estão representando adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos em exame, sempre de acordo com os pressupostos de contabilidade. Em geral, a auditoria procura determinar se as demonstrações e respectivos registros contábeis de uma empresa ou entidade merecem ou não confiança, isto é, a auditoria é um espaço para verificar se as demonstrações contábeis realmente refletem, ou

não, a situação patrimonial, assim como os resultados das operações da empresa ou entidade que está sendo examinada.

2.1.3 Auditoria Interna

Na auditoria interna, o principal objetivo é o de emitir relatórios que examinem a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade (CREPALDI,2016).

Logo, a auditoria interna é realizada e conduzida por um funcionário da própria empresa, sendo executada com o intuito de avaliar o desempenho, controles internos, sistemas de computação/informação, qualidade de serviços e produtos, etc. Busca a identificação de não conformidades, prevenção e/ou detecção de falhas de operação, discrepâncias nas atividades administrativas, possibilitando maior confiabilidade das informações geradas, bem como, garantindo a salvaguarda dos ativos da empresa. Neste caso, a auditoria interna não deve estar subordinada a qualquer diretoria para a qual poderão ser apresentados relatórios de inconsistências, o que poderia, em princípio, ocasionar constrangimentos e principalmente medo de perder o emprego, uma vez que o auditor interno é funcionário da empresa. Deve, portanto, no organograma, estar subordinada e reportar-se diretamente à presidência da empresa ou ao conselho de administração (LINS,2017).

A principal função da auditoria interna é auxiliar a organização a alcançar seus objetivos, no entanto, Ribeiro (2013), destaca que a mesma pode ser realizada tanto por auditores internos, empregados da própria empresa, como por auditores independentes contratados para esse fim. Segundo o autor, as normas internacionais, derivadas do *Institute of Internal Auditors* (IIA), permite que a auditoria interna seja realizada pelos dois tipos de profissionais, pois é uma atividade independente e objetiva, que visa prestar serviços de avaliação e de consultoria, tendo como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização.

Acrescentando, a auditoria interna não somente compreende exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, com uma metodologia estruturada para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, bem como, a avaliação dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, com

vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos. Nesse sentido, a auditoria interna deve assessorar a administração da empresa no trabalho de prevenção de fraudes, ou seja, quando percebe-se o ato intencional dos colaboradores em omitir dados, ou manipular informações, e erros, quando as discordâncias ocorrem por desatenção ou má interpretação dos dados. Em ambas as ocorrências, os auditores são obrigados a informar a empresa sempre por escrito, de maneira reservada, sobre quaisquer indícios ou confirmações de irregularidades detectadas no decorrer de seu trabalho (LINS,2017).

2.1.4 Auditoria Externa

No início do sistema capitalista, as empresas eram fechadas e pertenciam a grupos familiares. De acordo com Almeida (2017), com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade das empresas em ampliar suas instalações fabris e administrativas, tornando-se empresas de capital aberto, investindo no desenvolvimento tecnológico e aprimorando os controles e procedimentos internos em geral, principalmente visando à redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos e serviços no mercado. No entanto, os futuros investidores precisavam conhecer a posição patrimonial e financeira, a capacidade de gerar lucros e como estava sendo efetuada a administração financeira dos recursos na empresa (fluxos de caixa operacionais, de investimentos e de financiamentos).

Essa necessidade de informação era para que o investidor pudesse avaliar a segurança, a liquidez e a rentabilidade de seu futuro investimento, ou eventual risco de crédito. A melhor forma de o investidor obter essas informações era por meio das demonstrações contábeis, ou seja, o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício, a demonstração das mutações do patrimônio líquido, a demonstração dos fluxos de caixa e as notas explicativas. Como forma de garantir a efetividade dos procedimentos e garantir as informações mais precisas, surgiu a auditoria externa, ou auditoria independente, como parte da evolução capitalista. Exigência dos novos investidores como forma de segurança contra manipulações de informações contábeis (ALMEIDA,2017).

Crepaldi (2016), de forma sucinta, afirma que na auditoria externa, o principal objetivo é o de emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis da organização em relação aos Pressupostos de Contabilidade, Normas Brasileiras de Contabilidade e demais legislações aplicáveis no Brasil.

De maneira geral, Lins (2017), afirma que a finalidade da auditoria externa é aumentar o grau de confiança das demonstrações contábeis por parte dos seus usuários. Nesse sentido, compreende expressar uma opinião através da emissão de um relatório sobre as análises financeiras da empresa auditada, assegurando que estas foram elaboradas em todos os aspectos relevantes, em conformidade com as normas brasileiras de contabilidade e legislação específica aplicáveis.

Almeida (2017), complementa que o risco da ocorrência de um erro nos relatórios elaborados pelo auditor, vai depender do sistema de controle interno. Quando o controle interno é bom o risco é menor do que em uma empresa com um sistema de controle interno ruim. Ou seja, o esforço do auditor externo vai depender de como a empresa trabalha, ou monitora os controles internos.

No entanto, a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TA 200, ressalta que a opinião do auditor não assegura, por exemplo, a viabilidade futura da entidade nem a eficiência ou eficácia com a qual a administração conduziu os negócios. Em algumas situações, porém, a lei e/ou regulamento aplicável podem exigir que o auditor forneça opinião sobre outros assuntos específicos, tais como a eficácia do controle interno ou a compatibilidade de um relatório separado da administração junto com as demonstrações contábeis (LINS,2017).

2.1.5 Diferenças entre Auditoria Interna e Externa

A principal diferença entre a auditoria interna e externa refere-se ao grau de independência. Ao passo que o auditor interno é subordinado a empresa, a auditoria externa presta serviço a entidade em função da credibilidade transmitida às demonstrações contábeis (CREPALDI, 2016).

Ambas as auditorias atuam sobre a mesma base de trabalho, que é o ambiente empresarial, porém seus objetivos e fundamentos possuem características distintas que as diferenciam uma da outra (CORDEIRO, 2013).

Para uma melhor compreensão apresenta-se no Quadro 1, um comparativo entre a Auditoria Interna e a Auditoria Externa.

Quadro 1 – Diferenças entre Auditoria Interna e Externa

Auditoria Interna x auditoria externa		
	Auditoria Interna	Auditoria Externa
Profissional	Funcionário da empresa	Prestador de serviço
Objetivos	Exame de processos (operacionais, contábeis e sistemáticos)	Exame das demonstrações contábeis
Finalidades	Promover melhorias nos controles da empresa de forma a assegurar a proteção do patrimônio	Opinar sobre as demonstrações contábeis
Relatório principal	Recomendações de Controles Internos	Relatório de auditoria parecer sobre as demonstrações contábeis
Grau de independência	Menos amplo	Mais amplo
Interessados	A empresa	A empresa e a sociedade
Responsabilidade	Trabalhista	Profissional, civil e criminal

Fonte: Adaptado de Crepaldi e Crepaldi (2016).

Embora operando em diferentes graus de profundidade/extensão, as auditorias Interna e Externa têm interesses comuns, daí a semelhança existente no trabalho de ambas. Complementando, a empresa é que define, de forma facultativa, a aplicação dos trabalhos de cada uma. A auditoria interna é realizada por opção da empresa, funcionando como instrumento de apoio necessário ao processo diário, ou seja, quando a gestão decide verificar se os controles internos estão funcionando de forma efetiva ou não, cabendo ao auditor interno sugestões de melhoria ou até mesmo a implantação de novos controles, caso sejam necessários. Já a auditoria externa, tem por objetivo principal verificar as demonstrações contábeis da empresa, garantindo a veracidade das informações (CREPALDI; CREPALDI, 2016).

2.1.6 Responsabilidades do Auditor

O auditor em seus exames de auditoria, deve assegurar que todas as informações contábeis contidas nas informações financeiras, de fato, são verdadeiras. Para isso, o mesmo deve-se utilizar de critérios e procedimentos que assegurem a efetividade das informações. As principais áreas de atuação de um auditor são contabilidade, sistemas de informática, folhas de pagamento e faturamento financeiro (CREPALDI; CREPALDI, 2016).

O peso da responsabilidade de uma auditoria é a mesma, tanto para o auditor interno quanto para o auditor externo, ou seja, o auditor é responsável sobre qualquer tipo de erro ou fraude que possa acarretar equívocos em seu parecer final (LINS, 2014).

No caso do auditor externo, Ribeiro (2013), destaca que a responsabilidade do mesmo, é expressar uma opinião que possibilite aumentar o grau de confiança dos sócios/administradores da empresa, em relação aos dados contábeis. Para isso, o exame dos registros contábeis deve ser minucioso, verificando a exatidão e a fidedignidade dos dados, sempre em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas importantes. Esse profissional, por atuar de forma independente, deve ser o contador habilitado por meio do registro no Conselho Regional de Contabilidade, aprovado em exame de qualificação técnica, que lhe permite exercer as funções de auditoria nas organizações que o contratam para esse fim.

Além disso, o auditor deve aplicar cuidado e zelo na realização dos trabalhos e na exposição de suas conclusões. O exame das demonstrações contábeis não tem por objetivo a descoberta de fraudes, todavia, o mesmo deve considerar a possibilidade de sua ocorrência, sempre demonstrando imparcialidade em suas opiniões. Em caso de eventuais distorções por erros e fraudes, que venham a afetar as demonstrações contábeis, este deve deixar claro à empresa auditada que os exames foram realizados sempre de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis (RIBEIRO, 2013).

Já Crepaldi e Crepaldi (2016), abordam as responsabilidades do auditor interno, as quais devem ser condizentes com o Código de Ética dos Auditores Internos, coordenando suas atividades de forma que os objetivos da sua auditoria sejam em benefício das atividades da empresa. Um dos principais objetivos do auditor

interno é examinar a integridade, a adequação e a eficácia dos controles internos. Para o fornecimento de evidências às conclusões e recomendações da auditoria interna, as informações devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis, sendo que os resultados obtidos devem ser repassados a alta administração, mantendo o máximo de cuidado, imparcialidade e zelo em seus trabalhos e exposição das suas conclusões.

Em síntese, o auditor necessita estar razoavelmente seguro de suas informações constadas no relatório final. No entanto, se o auditor não estiver seguro de sua análise, o mesmo pode se abster de emitir sua opinião ou até mesmo renunciar ao seu trabalho desde que esteja de acordo com a lei ou regulamentação aplicável (MELLO; SANTOS, 2017).

2.2 CONTROLES INTERNOS

2.2.1 Conceitos e definições

Conforme o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) dos Estados Unidos, os controles internos compreendem um conjunto de métodos e medidas, de forma organizada, que a empresa adota a fim de proteger seu patrimônio, verificando a exatidão e a autenticidade dos dados contábeis, além de promover a eficiência operacional e impulsionar a aceitação das políticas traçadas pela administração. Contudo, o controle só tem efeito significativo quando é projetado para garantir o cumprimento dos objetivos definidos, quer seja administrativa ou gerencialmente. Dessa forma, o controle não é algo insignificante, mas um dado físico que avalia uma função observável (ATTIE,2018).

Da mesma forma, Lins (2017), também define o controle interno como um processo integrado e operado pela empresa como um todo, com a intenção de fornecer razoável segurança tanto às atividades administrativas quanto às operacionais, de forma a diminuir as possibilidades de desvios de ativos, desobediência às normas internas, bem como de erros não intencionais. Os controles internos podem ser divididos nas seguintes categorias, de acordo com seu objetivo:

- a) Confiabilidade das informações geradas;

- b) Salvaguarda de ativos;
- c) Observância (*compliance*) às leis e regulamentos aplicáveis;
- d) Eficiência e eficácia das operações.

As políticas adotadas pelas empresas a fim de amenizar os riscos e melhorar os processos são realizadas por meio da execução dos controles internos. Nos países mais desenvolvidos é dada uma grande importância aos métodos científicos de administração, pois dessa forma sabe-se que se torna muito mais fácil alcançar os objetivos planejados. É de lá que provêm os termos *Internal Check* (verificação interna) e *Internal Control* (controle interno) (CREPALDI; CREPALDI, 2016).

Dessa forma, pode-se concluir que o controle interno representa uma organização de um conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com o objetivo de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. Na avaliação deve-se ter em mente que cada empresa, cada instituição, é um caso específico. O que em uma empresa privada pode ocorrer apenas com uma ordem verbal, em outra, ligada ao poder público, pode depender de todo um sistema de normas (CREPALDI; CREPALDI, 2016).

Por fim, Almeida (2017), define de forma bem resumida, que o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

2.2.2 Benefícios dos Controles Internos

As empresas adotam os controles internos por necessidade de monitorar suas atividades, ou em resposta a acontecimentos indesejados, a fim de garantir a continuidade da mesma no mercado, pois não há organização que se perpetue, sem controlar de forma adequada suas operações, uma vez que os controles oferecem subsídio para o alcance das metas traçadas pela administração. No entanto, os controles internos somente serão efetivos quando houver o monitoramento dos mesmos por meio das auditorias, sejam elas internas ou externas, como resposta de caráter corretivo ou reativo a eventos que eventualmente não estejam no curso natural dentro da empresa. Sendo assim, os benefícios dos controles internos, quando bem

conduzidos, estão na identificação dos riscos, na condução dos negócios, na identificação das fragilidades da empresa, bem como nas oportunidades ou perdas em que a organização está sujeita (PIZO, 2018).

Dentro do mesmo contexto, Crepaldi e Crepaldi (2016), afirmam que o processo que tem por finalidade proporcionar à empresa razoável garantia de promover eficácia em suas operações é denominado de sistema contábil e de controle interno. O auditor deve estudar o sistema contábil, orçamentário, patrimonial, financeiro e o sistema de controles internos da empresa auditada, em virtude de suas influências nos trabalhos de auditoria. Também, deve comunicar apropriadamente, aos responsáveis pela governança e à administração, as deficiências de controle interno que o auditor identificou durante a auditoria e que, no seu julgamento profissional, sejam de importância suficiente para merecer a atenção deles.

Porém, para que o auditor fundamente de forma correta suas conclusões e recomendações aos administradores da empresa auditada, a mesma deve proporcionar condições básicas para identificar as principais atividades desenvolvidas dentro da organização. Ou seja, as avaliações dos processos dentro da organização devem permitir ao auditor facilidades no mapeamento ou identificação dos Controles Internos, a fim de que se possa validar os objetivos e as necessidades da empresa. Desta forma, o auditor tem a possibilidade de investigar em cada operação de que forma a empresa delega as autoridades e distribui as responsabilidades de cada colaborador. Dentro desse contexto, o grau de responsabilidade dos indivíduos que controlam as atividades e transações é, muitas vezes, a chave de operações bem dirigidas e, portanto, bem controladas (ATTIE, 2018).

O custo do controle interno não deve exceder aos benefícios que dele se espera obter. Isso quer dizer que os controles mais sofisticados (normalmente mais onerosos) devem ser estabelecidos para transações de valores relevantes, enquanto os controles menos rígidos devem ser implantados para as transações menos importantes (ALMEIDA, 2017).

Por fim, Padoveze (2017), argumenta que o controle é um processo contínuo e recorrente que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução, compreendendo a análise dos desvios ocorridos, procurando identificar suas causas e direcionando ações corretivas. Além disso, permite observar a ocorrência de

variáveis no cenário futuro, visando assegurar o alcance dos objetivos propostos. No enfoque sistêmico, o controle faz também o papel de *feedback* ou retroalimentação do sistema.

2.2.3 Limitações dos Controles Internos

A administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação se os mesmos estão sendo seguidos pelos funcionários, e por sua modificação, no sentido de adaptá-lo às novas circunstâncias (ALMEIDA,2017).

O controle tem relação com a responsabilidade e comprometimento que cada indivíduo possui dentro da empresa. Independentemente se o controle for manual ou eletrônico, todo controle deve ter uma pessoa responsável. No entanto, o controle sofre restrições na ausência do responsável legal, o que nesse caso, deve ser comunicado à gestão superior ou delegar a função a um outro coordenador que possua os mesmos conhecimentos (PIZO, 2018).

Ao mesmo tempo em que os sistemas de controles internos oferecem benefícios, estes podem acarretar alguns problemas. Conforme Crepaldi (2016), o processo é passível de erros e falhas causados pela má compreensão dos procedimentos ou por fraudes, por parte dos funcionários com o intuito de prejudicar a organização. Ou seja, o referido autor ressalta que as principais limitações do controle interno são quanto ao conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa, instrução inadequada dos funcionários com relação às normas internas e negligência na execução de suas tarefas diárias. Dessa forma, a administração da organização deve promover políticas que minimizem essas possibilidades evitando a ocorrência de fraudes e erros.

Nesse contexto, Silva (2013), acrescenta que os controles internos devem ser planejados e implantados visando um nível satisfatório de segurança, observando os benefícios, os possíveis riscos e os respectivos custos de manutenção. Desde a implantação do sistema de controle deve-se ter a compreensão das metas a serem alcançadas, pois quanto melhor for seu planejamento, menores serão os custos com as mudanças e variações de volume que se apresentam. Antes da tomada de qualquer decisão sobre a implantação do sistema de controles internos na empresa,

deve-se levar em conta a análise dos custos para essa implantação, no entanto a mesma não deve se focar única e exclusivamente nos custos, pois isso tem levado ao insucesso muitas organizações, ou seja, levar em conta também o custo/benefício. Embora, exista a dificuldade em mensurar os benefícios, as empresas devem adotar a estratégia de relação custo *versus* benefício desde a implantação até a manutenção do sistema adotado.

Sendo assim, torna-se evidente a importância da utilização de um controle adequado sobre cada sistema operacional, pois dessa maneira atingem-se os resultados mais favoráveis com menores desperdícios. A importância ou aprimoramento de um tipo de controle é tanto viável quanto positiva quando se leva em conta a sua relação custo/benefício. O grau máximo de avaliação do benefício deve ser atribuído à sua importância e à qualidade da informação a ser gerada (ALVES, 2015).

Monteiro, Luiz e Silva (2017), explicam que a falta de controles internos ou a ineficiência deles ainda podem gerar maior exposição a fraudes e redução de investimentos, além da queda do valor das ações no mercado devido à ocorrência de desconformidades nos controles contábeis. Ou seja, os efeitos podem ser inversos, trazendo inúmeros prejuízos à empresa. Portanto, as vantagens e as limitações podem estar presentes em qualquer organização, seja de forma isolada ou em conjunto, dependendo do ambiente organizacional e do modelo de gestão adotado pela empresa.

2.2.4 A importância dos Controles Internos

Pode-se entender a importância do controle interno a partir do momento em que se verifica que é ele que pode garantir a continuidade do fluxo de operações com as quais convivem as empresas. Nesse contexto, a contabilidade dos resultados gerados por tal fluxo assume destacada importância para os empresários que se utilizam dela para a tomada de suas decisões. Com isso, entende-se que toda empresa possui controles internos, sendo que em algumas eles são adequados e em outras não. Mas, o que diferencia uma da outra é a análise que pode ser feita ao observar a eficiência dos termos operações/informações x custos/benefícios (CREPALDI; CREPALDI, 2016).

As empresas, como um todo, são conduzidas por inúmeras ações e rotinas com a finalidade de atingir os objetivos propostos pela gerência, sendo que muitas dessas ações são atividades e outras são os controles que são realizados. As atividades e os controles diferenciam-se pela sua relevância e segurança quanto ao objetivo de cada um. Porém, para que haja essa diferenciação, há o desafio de mapear os controles internos, para isso, é necessária a compreensão do processo, dos riscos e suas respectivas e reais mitigações.

Contudo, cabe ao responsável pelo controle interno realizar e apresentar o mapeamento dos Controles Internos da empresa, apresentando ou esclarecendo de forma resumida os procedimentos de validação, os documentos formalizados, as pessoas ou departamentos envolvidos, o tipo e volume de riscos e controles documentados, enfatizar os controles efetivos que estão assegurando a operação e finalizar pelos controles não efetivos ou inexistentes que estão expondo a organização a falhas ou desvios (PIZO,2018).

Conforma destaca Alves (2015), o controle interno contribui com cada segmento ou setor existente em uma organização de forma a agregar agilidade, eficiência e veracidade para as informações contábeis e administrativas. Diante disso, a importância do controle interno fica claro a partir do momento em que se torna difícil conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto, tornando-se evidente a importância deste como meio de proteger a empresa, fazendo com que todas as medidas tomadas tenham como objetivo a melhoria dos procedimentos gerados pela organização, a inibição de fraudes e a segurança das informações num maior grau de confiabilidade e exatidão dos registros contábeis.

2.3 TIPOS DE CONTROLES INTERNOS

Cada organização possui seu tipo de controle, sendo implantado de acordo com a sua necessidade, ou seja, o administrador é o responsável por essa escolha, pois é ele quem sabe qual será o melhor método a ser utilizado, para atingir seu alvo principal. Os controles internos em uma entidade, tem como finalidade proteger os seus ativos e o seu patrimônio. Esses controles são complexos e podem ser divididos em dois tipos, que são contábeis e administrativos (DANTAS, 2016).

Nesse contexto, Attie (2018), afirma que o controle interno inclui, portanto, controles que podem ser peculiares tanto à contabilidade como à administração.

Os controles administrativos incluem o planejamento organizacional, procedimentos e registros relativos aos processos decisórios efetuados pela administração, buscando atingir os objetivos da empresa e o ponto inicial para estabelecer os controles contábeis sobre as transações. Ao passo que, o controle contábil inclui o plano organizacional, procedimentos e registros para salvaguardar os ativos e verificar a exatidão dos registros contábeis. Em síntese, enquanto os controles administrativos têm papel relevante no processo decisório dos gestores, os controles contábeis permitem aferir, por meio das informações e relatórios por eles fornecidos, a qualidade do processo decisório (PELEIAS et al., 2017).

Para uma melhor compreensão, no Quadro 2, demonstra-se de forma sucinta os tipos de controles internos aplicados nas empresas e suas funções.

Quadro 2 – Tipos de Controle e Função (continua)

Controles Internos	Função	Exemplos
Contas a pagar	Classificadas no balanço patrimonial nos grupos do passivo circulante ou passivo não circulante, o controle de contas a pagar, ou as obrigações da empresa compreendem normalmente os seguintes grupos.	Empréstimos; fornecedores; imposto de renda e contribuição social; outros impostos; salários; descontos e encargos sociais a recolher; outras obrigações; provisões. (ALMEIDA,2017)
Contas a receber	As contas a receber representam direitos adquiridos por vendas a prazo de bens ou serviços relacionados com o objeto social da empresa. As seguintes transações são classificadas também como contas a receber:	Adiantamentos (férias, viagens, 13º salário, etc.) e empréstimos a empregados, administradores, acionistas e empresas controladas e coligadas; impostos a recuperar (ICMS e IPI); conta retificadora (provisão para crédito de liquidação duvidosa); etc. (ATTIE, 2018).
Controle de estoque	Os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um varejista para revenda, bem como, compreendem produtos acabados e produtos em processo de produção pelas indústrias, tais como:	Componentes, embalagens e material de consumo. No caso de um prestador de serviços, os estoques incluem os custos do serviço. Uma questão relevante na contabilização dos estoques é quanto ao valor do custo a ser reconhecido como um ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas (ATTIE, 2018).
Compras	Compras é um segmento essencial que tem pôr finalidade suprir as necessidades de materiais ou serviços e planejá-las quantitativamente para satisfazê-las no momento certo com as	O ciclo de compras, resume-se em: pedido de compras, seleção do fornecedor, compra, recepção, controle físico, contabilidade, contas a pagar e pagamentos, devolução e

(conclusão)

	quantidades corretas, verificar se recebeu efetivamente o que foi comprado e providenciar andamento. Compras é, portanto, uma operação da área de materiais, muito importante entre as que compõem o processo de suprimento.	abatimentos ou descontos obtidos (ATTIE, 2018).
Vendas	O profissional de vendas é responsável por executar atividades relacionadas à venda de produtos ou serviços, além de efetuar a negociação do preço do produto ou serviço vendido, negociação do prazo, das condições de pagamento e dos descontos da venda.	O ciclo de vendas compreende efetuar os pedidos de vendas, análise de crédito, faturamento, despacho, contabilidade, contas a receber e recebimentos, devoluções e abatimentos ou descontos concedidos (ATTIE, 2018).

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Independente do porte da empresa, o sistema de controle interno, é necessário para a gestão das organizações, já que os mesmos auxiliam na redução dos riscos associados às incertezas sobre os investimentos efetuados, pois possibilitam o acompanhamento das operações realizadas diariamente na empresa. Portanto, as empresas, sejam pequenas, médias ou grandes, encontram nos controles internos uma ferramenta para o planejamento, organização e proteção do patrimônio (LORENZONI; VIEIRA, 2013).

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

Em 1985, foi criada a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros) nos Estados Unidos da América (EUA), por iniciativa do setor privado americano, para o estudo das causas de fraudes e desvios em relatórios financeiros ou contábeis, sendo uma comissão exclusiva para o estudo dos Controles Internos e o Gerenciamento de Risco. Posteriormente essa comissão transformou-se em um comitê, sendo nomeada como COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), entidade sem fins lucrativos e dedicada ao aperfeiçoamento dos relatórios financeiros através de boas práticas de Governança Corporativa, contemplada por Controles Internos efetivos e valores éticos. Em 1992 publicou-se o *Internal Control – Integrated*

Framework (Controles Internos – Estrutura Integrada), que viria a se tornar referência mundial na aplicação de Controles Internos (PIZO, 2018). Conforme afirmam Schmith Santos e Martins (2014), o COSO atua de forma independente de seus patrocinadores. Seus integrantes são representantes da indústria, dos contadores, das empresas de investimento e da Bolsa de Valores de Nova York.

De acordo com Stuart (2014), o COSO foi responsável pelo desenvolvimento da estrutura dos controles internos, o Gerenciamento de Risco Empresarial, que é a Estrutura Integrada do COSO (*COSO's Enterprise Risk Management – Integrated Framework*), a qual lista os seguintes componentes da função de controle interno:

- a) O ambiente de controle determina o estilo da organização, que pode ser mais agressivo ou mais conservador. Ou seja, uma empresa pode ser oposta ou propensa a riscos, dependendo do ambiente de controle geral da mesma;
- b) Para conseguir atingir seus objetivos, as empresas desenvolvem um processo de avaliação de riscos, identificando aqueles em que as mesmas possam minimizar ou até mesmo eliminar;
- c) As atividades de controle são os procedimentos que a empresa usa para alcançar seus objetivos. Para se precaver contra o uso não autorizado do dinheiro da empresa, a administração pode exigir conciliações bancárias mensais de uma pessoa que não emita cheques ou deposite dinheiro;
- d) Para obter e confrontar os dados necessários para a tomada de decisões, as empresas se utilizam de sistemas de informação e comunicação;
- e) O monitoramento dos controles internos irá determinar se os mesmos previnem ou detectam de forma eficiente quaisquer distorções nas demonstrações financeiras.

O COSO foi reconhecido pela SEC (*Securities and Exchange Commission*), como modelo a ser aplicado para atendimento de Controles Internos (Lei SOX), tornando obrigatório o que antes era considerado boas práticas de governança (PIZO, 2018).

A metodologia do COSO é dividida em cinco componentes que são: ambiente de controle, avaliação de risco, atividade de controle, informação e comunicação e monitoramento que se inter-relacionam, abrangendo as áreas de controle as quais o

gestor necessita para tomar decisões (COSO, 2013). Esses componentes são demonstrados em três dimensões conforme a Figura 1:

Figura 1 – Modelo COSO em três dimensões



Fonte: COSO (2013).

A metodologia COSO tem um destaque importante na SOX, por incorporar normas, políticas e regulamentos utilizados por muitas empresas para obter o controle adequado de suas atividades com intuito de alcançar os objetivos da instituição. Estruturado a partir de critérios para que a organização tenha um sistema de controle interno eficaz, que auxilia na redução dos riscos que impeçam a empresa de atingir seus objetivos e que proporcione uma segurança razoável acerca do alcance dos objetivos da entidade. Deste modo, percebe-se que para uma organização ter um sistema de controle interno eficaz são necessários um conjunto de componentes e princípios que devem funcionar em sintonia, sem que haja um grau de deficiência maior em algum deles, só assim a entidade terá uma maior prevenção de seus ativos e um maior controle de fraudes (COSO, 2013).

2.5 LEI SARBANES-OXLEY (SOX)

A Lei Federal Americana *Sarbanes-Oxley*, também conhecida como SOX, tem como objetivo primeiro reduzir fraudes e insuficiências nos balanços empresariais e

resgatar a confiança dos investidores. Atinge todas as empresas dos EUA (Estados Unidos da América) e estrangeiras, com receitas de pelo menos US\$ 75 milhões, listadas na Bolsa de Nova York, Amex ou Nasdaq. As empresas americanas tiveram de se adaptar até junho de 2004, ao passo que as estrangeiras tiveram prazo até 2005.

A SOX dá grande enfoque aos controles internos. Entretanto, as empresas devem estar atentas de que os controles internos se constituem apenas em um dos muitos componentes da boa governança corporativa, pois outras considerações também entram em discussão como integridade e valores éticos; filosofia da administração e estilo operacional; estrutura organizacional; papéis e responsabilidades bem definidos para diretores, administração e funcionários; compromisso com a excelência; diretorias e comitês eficazes e proativos entre outras. Sendo assim, a SOX torna os executivos explicitamente responsáveis por estabelecer, avaliar e monitorar a eficácia da estrutura de controles internos das companhias (CREPALDI; CREPALDI, 2016).

De acordo com Lins (2017), a Lei *Sarbanes-Oxley* é composta de diversos artigos que são divididos em 11 categorias ou títulos, abrangendo desde os relatórios da administração até os serviços da auditoria independente propriamente ditos. Entre essas categorias/títulos encontram-se:

- a) Implementação de órgão de supervisão dos auditores independentes – *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*, categoria que estabelece as normas e padrões de auditoria, bem como a independência e controle de qualidade sobre os trabalhos executados;
- b) Independência da auditoria externa, estabelece as normas de independência da auditoria;
- c) Responsabilidade corporativa, determina a responsabilidade dos membros da empresa auditada (presidente, diretor financeiro, contador etc.) pela exatidão e verdade dos números apresentados nos relatórios financeiros da empresa;
- d) Evidenciação das demonstrações contábeis, reforça a necessidade de se buscar sempre clareza e precisão das informações prestadas nos relatórios contábeis e financeiros divulgados pelas empresas;

- e) Conflito de interesses, esse título define os códigos de conduta para os analistas de mercado de modo a evitar, entre outros pontos, o uso de informações privilegiadas;
- f) Responsabilidade e autoridade, essa categoria define o alcance da autoridade da SEC (*Securities and Exchange Commission*) sobre os profissionais que atuam no mercado de capitais americano. Define ainda procedimentos a serem seguidos pelos analistas de mercado de forma a tentar salvaguardar a confiança no mercado de ações;
- g) Estudos de mercado, essa categoria determina a realização de estudos e análises contínuas das empresas que constituem o mercado acionário americano de forma a determinar possíveis violações das normas da SOX entre outras avaliações visando identificar e mitigar os riscos e o funcionamento do mercado de capitais;
- h) Fraudes corporativas e responsabilidades penais, esse título, descreve e detalha as sanções penais por fraude na manipulação, eliminação ou alteração dos registros contábeis, bem como outras atitudes com intuito de dificultar as investigações dos órgãos competentes;
- i) Crimes do “colarinho branco”, especifica e amplia as sanções penais relacionadas com atividades ilícitas praticadas por altos executivos e demais membros do alto escalão das empresas;
- j) Declaração fiscal, esse título determina que os CEO (*Chief Executive Officer*) assumam a responsabilidade formal sobre os aspectos fiscais e tributários da empresa;
- k) Fraudes corporativas, especifica as fraudes corporativas, considerando-as como delitos penais e determinando penas e multas. Dessa forma, possibilita à SEC o congelamento temporário de operações consideradas incomuns.

Com a aprovação da Lei *Sarbanes-Oxley* a responsabilidade dos auditores se estendeu de forma decisiva em relação a avaliação dos controles internos das empresas de capital aberto. Consequência lógica da Lei sobre a Prática de Corrupção no Exterior (*Foreign Corrupt Practices Act*, de 1977), que passou a responsabilizar a administração pela elaboração de um sistema de controles internos, a SOX imputou

à administração a avaliação do sistema de controles internos para medir sua eficiência. Antes da aprovação da SOX, os auditores tinham permissão para documentar seu entendimento da função de controle interno e para decidir se testariam ou não os controles internos específicos descritos durante o processo de documentação. Depois dela, a responsabilidade pelos controles internos passou a se dar de forma muito diferente para as empresas de capital tanto aberto como de capital fechado (STUART,2014).

Em síntese, na visão de Crepaldi e Crepaldi (2016), a Lei *Sarbanes-Oxley* endureceu os controles internos das empresas, porém trouxe ganhos inesperados para os executivos e acionistas, melhorou os processos, e deu mais segurança contribuindo até mesmo em custos menores. Concebida como forma de proteger os acionistas das empresas de capital aberto, na tentativa de evitar novas fraudes, a SOX passou a obrigar que as companhias descrevessem de forma detalhada e claramente cada um de seus processos administrativos e contábeis, facilitando dessa forma a atribuição das responsabilidades no caso de eventuais deslizes. Embora os novos processos viraram um pesadelo gerencial para as milhares de corporações obrigadas a seguir a lei, no sentido de padronizar de forma detalhada os procedimentos internos, esse esforço mostrou um inesperado lado positivo às empresas. No decorrer do processo, as companhias brasileiras que se adaptaram à SOX perceberam que os procedimentos da nova lei ajudam a melhorar controles, a facilitar a gestão e até a cortar custos.

2.6 ASPECTOS DO COMÉRCIO VAREJISTA NO BRASIL

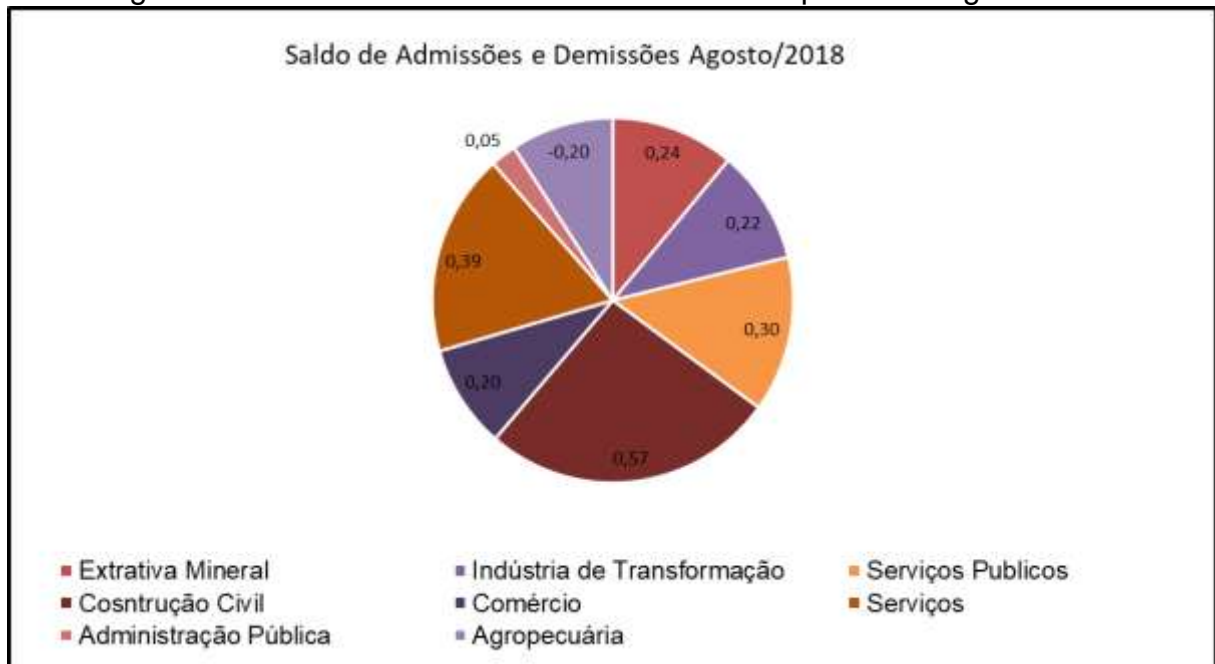
De acordo com Jardim (2014), o varejo é o último elo na cadeia de suprimentos, pois une o fabricante de produtos ao consumidor final. Fornece serviços que facilitam a compra de produtos, e permite que o cliente compre a quantidade desejada de produtos, no entanto para que isso aconteça, ele mantém estoque, de forma que os produtos estejam sempre disponíveis à medida que são procurados. Sendo assim o comércio varejista assume cada vez mais um papel proativo na identificação das necessidades e desejos dos consumidores, além da definição do que deverá ser realizado para atender as expectativas do mercado.

2.6.1 Pontos positivos e negativos do comércio varejista

A importância do varejo no cenário econômico brasileiro vem sendo cada vez mais destacada. Segundo dados do Instituto para Desenvolvimento do Varejo (IDV), o segundo trimestre de 2018 comparado ao do ano de 2017, apresentou 1,6% de crescimento no setor varejista. Das dez atividades monitoradas pelo IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), cinco tiveram resultados positivos na comparação anual, entre elas foram, veículos e motos, partes e peças, hipermercados, supermercados, produtos alimentícios, bebidas e fumo, que apontou crescimento real de 4,1% em relação a junho de 2017. Percebe-se que o setor vem recuperando-se lentamente, embora o crescimento tenha sido positivo, foi muito afetado pela greve dos caminhoneiros que ocorreu nos últimos dez dias do mês de maio de 2018. Cabe ressaltar ainda, que os indicadores têm forte correlação com o consumo, emprego, renda, inflação e índice de confiança do Brasil, já que atualmente o país conta com um número de 13 milhões de pessoas desempregadas (IDV, 2018).

Segundo dados do CAGED (Cadastro Geral de Empregados e Desempregados), em uma comparação entre admissões e demissões no mês de agosto desse ano de 2018, o único setor que mais demitiu do que admitiu, foi o da agropecuária. No entanto, percebe-se na Figura 2, que o setor do comércio, e isso inclui o varejo, é o segundo que menos contratou mão-de-obra, apresentando um percentual positivo de 0,2% comparado com o da construção civil que foi de 0,57%. Dados esses que confirmam as informações referenciadas pelo Instituto para Desenvolvimento do Varejo sobre o crescimento lento do setor varejista, pois esse fator tende a influenciar para uma menor contratação de pessoas.

Figura 2 – Dados sobre admissões e Demissões por Setor Agosto/2018



Fonte: Dados do CAGED - Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (2018).

Percebe-se que os desafios para os empresários do setor varejista são quase que diários, pois são muitas as variáveis que impactam diretamente as atividades, fazendo com que os mesmos busquem novas filosofias de administração das suas empresas. O que mais preocupa é a crise política e econômica que o país atravessa nesse momento, o que influencia o comportamento do consumidor, diminuindo o otimismo e reduz o poder de compra (GONÇALVES, 2018).

Diante das incertezas, Prado (2018), destaca que o setor do varejo deve ter cuidado com os seguintes aspectos: economia instável, as eleições presidenciais que ainda são uma incógnita, a falsa percepção de dinheiro no mercado, excesso de feriados, excesso de profissionais no mercado pela alta taxa de desemprego, porém poucos possuem qualificação. Além dos cuidados existem os desafios que devem ser avaliados como forma de sobrevivência das empresas no mercado como:

- a) Estruturar o plano de crescimento estratégico – Com pouco dinheiro para investir, os varejistas e as franqueadoras precisarão de muita energia, criatividade e inovação para crescer;
- b) É imprescindível ser digital – A comunicação, os *softwares*, os treinamentos, servem de base para equilibrar o uso da tecnologia, que

facilita a vida e reduz custos, com o contato humano, que não pode ser perdido.

Em contrapartida, o varejo é um dos setores que mais emprega no Brasil, que mesmo com o crescente desemprego provocado pelo cenário econômico, continuou a gerar empregos e a promover o crescimento da economia, ou seja, o panorama não é de crise e sim de crescimento moderado em um ambiente econômico bastante difícil. Os últimos dois anos têm sido marcados pela busca na eficiência e produtividade na gestão e operação, o que leva ao fechamento de muitos pontos de venda deficitários. No entanto, novas oportunidades de expansão vem surgindo e muitas empresas são capazes de capturá-las (RANKING DO VAREJO, 2017).

2.6.2 Desempenho do comércio varejista nacional no segmento de tintas

Conforme pesquisas realizadas pela Associação Nacional dos Comerciantes de Material de Construção (ANAMACO) entre final do ano de 2016 e o ano de 2017, o item reforma residencial encontra-se em destaque em termos de perspectivas de consumo, ocupando um dos primeiros lugares nos anseios dos consumidores, com foco para pintura residencial. Independente da classe, seja ela baixa ou alta, o fato é que, agradando a qualquer uma delas e estimuladas pelo aumento de renda e a expansão do mercado imobiliário, a indústria de tintas vivencia uma expansão bastante expressiva. Segundo dados da ABRAFATI (Associação Brasileira dos Fabricantes de Tintas) no ano de 2016, o Brasil é um dos cinco maiores mercados mundiais para tintas, atrás apenas dos Estados Unidos, China, Alemanha e Japão. São fabricadas, no país, tintas designadas às mais variáveis aplicações, com tecnologia de ponta e grau de competência técnica comparável à dos mais avançados centros mundiais de produção.

Há centenas de fabricantes, de grande, médio e pequeno porte, espalhados por todo o país. Os dez maiores fabricantes respondem a 75% do total das vendas. Os grandes fornecedores mundiais de matérias-primas e insumos para tintas estão presentes no país, de modo direto ou através de seus representantes, juntamente com empresas nacionais, muitas delas detentoras de alta tecnologia e com perfil exportador (SEBRAE, 2018).

No entanto, nos últimos anos a crescente informatização, a alta exigência e instabilidade do mercado estão modificando o modo de gestão em várias empresas. Diante disso, torna-se cada vez mais importante que as empresas busquem ferramentas e técnicas que auxiliem no processo de gerenciamento. No segmento de materiais para a construção civil, por exemplo, a entrada de produtos importados, com preços muito baixos, acaba tornando a competição quase desleal com os produtos nacionais. O que pode fazer a diferença nesse aspecto, é a utilização de ferramentas e estratégias que proporcionem a redução de custos operacionais nas empresas. E uma das estratégias é o gerenciamento dos estoques uma vez que a previsão de demanda e o próprio controle envolvem o comprometimento e a integração de toda cadeia produtiva. Portanto, desenvolver políticas de gestão de estoques, decidir seu nível e capital aplicado, além de decidir as demais ferramentas de controle interno e gerenciá-las de forma adequada, tornam-se importantes (BAZONI *et al*,2015).

Com foco no bem-estar do consumidor, a indústria de tintas imobiliárias avança em sustentabilidade, multifuncionalidade, alta *performance* e relação custo/benefício, confiante na movimentação do mercado e melhora gradativa durante o ano. No início do ano de 2018, a indústria de tintas imobiliárias e vernizes demonstra-se otimista para uma melhora gradativa ao longo desse ano. Segundo dados da Associação Brasileira dos Fabricantes de Tintas (ABRAFATI), no ano de 2016, o setor obteve um faturamento de R\$ 11,8 bilhões sendo 69% referente às tintas imobiliárias. Já o volume de produção foi de 1,5 bilhão de litros, representando 84,7% do total. Porém, mesmo com as expectativas favoráveis é difícil prever um percentual decréscimo em função das incertezas e um cenário ainda instável, no entanto o mercado é amplo e apresenta inúmeras oportunidades em um período de médio a longo prazos. Entre 2014 e 2016, o segmento apresentou uma demanda reprimida, em 2017 o crescimento foi de 0,2%. Já para 2018 a Associação Nacional dos Comerciantes de Material de Construção (ANAMACO) prevê crescimento no varejo de 8,5% comparado ao ano anterior (MANFRON, 2018).

3 METODOLOGIA

A metodologia fornece o detalhamento da pesquisa, ou seja, quais passos foram adotados para chegar aos objetivos propostos, apresentando as especificações técnicas, apontando os instrumentos de pesquisa realizados além da forma como os dados foram tratados e analisados (PEREIRA, 2016).

Neste capítulo descrevem-se os métodos e os procedimentos adotados para a realização da pesquisa. O estudo tem por objetivo analisar os controles internos em um comércio varejista do segmento de tintas da Serra Gaúcha.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

O delineamento da pesquisa é a definição de quais métodos o pesquisador utiliza para a realização da sua pesquisa e quais os resultados que pretende obter com as mesmas. Deve definir os objetivos da coleta de dados, quais dados foram coletados, quando e como foram coletados e de que forma foram analisados. Para isso deve seguir três passos importantes que são: definir o tema de pesquisa, classificar a finalidade da pesquisa, se é exploratória, qualitativa, quantitativa, entre outras, além de justificar os métodos utilizados (KLEIN *et al.*, 2015).

Quanto aos procedimentos adotados nessa pesquisa, a mesma inclui a pesquisa bibliográfica, que se propõe a elaborar os conceitos com relação ao tema pesquisado, destacando a importância dos controles internos nas empresas, principalmente do comércio varejista. Utilizou-se como base bibliográfica livros, artigos científicos, a base de informações do SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas), monografias, entre outros.

Este estudo trata-se de um estudo de caso, que segundo Yin (2015), é uma estratégia de pesquisa que compreende um método que abrange tudo em abordagens específicas de coletas e análise de dados. Os demais tipos de pesquisas adotadas para este estudo foram a qualitativa, exploratória e descritiva.

Segundo Almeida (2017), o estudo de caso requer uma avaliação qualitativa mais profunda e intensa, que aborda algum fenômeno atual. Esse tipo de estudo busca observar e compreender com mais profundidade a realidade de uma organização, grupo ou indivíduo. Os resultados geralmente não podem ser comuns,

pois são representados por poucos elementos e não por toda uma população. Sendo assim, busca-se por meio do estudo de caso, avaliar os procedimentos dos controles internos utilizados pela empresa em estudo, identificando por meio da análise das informações coletadas, o que pode ser melhorado na empresa, com o intuito de atingir seus objetivos.

Diferentemente da pesquisa quantitativa, que é possível mensurar por números, quantidades, a pesquisa qualitativa volta-se para a observação do pesquisador que foca-se no caráter subjetivo do objeto de estudo. Este método não representa respostas objetivas, mas sim, toma como base a compreensão das particularidades, das experiências individuais, entender o porquê dos acontecimentos que envolvem o tema de estudo (YIN, 2015). A pesquisa qualitativa enquadra-se nesse estudo, pois os dados serão coletados por meio de entrevistas com os colaboradores e chefia, informações via documentos, que posteriormente serão analisados, gerando os relatórios que evidenciam de que forma os controles internos estão sendo executados na empresa em estudo.

De acordo com Pereira (2016), a pesquisa exploratória tem como objetivo proporcionar um maior entendimento sobre o problema com a finalidade de torná-lo mais compreensível ou de construir hipóteses que envolvem o problema de pesquisa. Esse método abrange o levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas, análises de exemplos, com outros estudos de caso a respeito do tema pesquisado.

Já na pesquisa descritiva busca-se descrever as características, seja de uma população ou fenômeno, ou estabelecer uma relação entre as duas variáveis. Para isso utiliza-se o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados como questionário e observação sistemática (PEROVANO, 2016). Neste projeto, a pesquisa descritiva visa descrever todos os processos de controles internos da organização, sendo que com a exploratória buscar-se-á examinar as informações para uma investigação mais precisa.

Mediante as informações obtidas sobre os métodos de pesquisa, entende-se que as metodologias escolhidas são as mais adequadas para o tipo de estudo proposto.

3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Em qualquer estudo, a ideia básica da coleta de dados, é reunir informações que tratem da questão que está sendo indagada no estudo. Esse processo consiste em vários componentes chave: amostragem, obtenção de permissões, a coleta de dados, os registros dos dados e a administração da coleta de dados, ou seja, a análise de todas as informações obtidas (CRESWELL; CLARK, 2013).

Para o presente estudo, a coleta de dados foi dividida nas seguintes etapas:

- 1) Definição e um questionário de pesquisa com base nas informações literárias;
- 2) Levantamento dos procedimentos de controle interno da empresa em estudo;
- 3) Entrevistas com o gerente comercial, e gerente administrativo.
- 4) Análise das informações;
- 5) Sugestões de novos controles internos e/ou melhorias nos já existentes.

4 ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA COMERCIAL VAREJISTA

O presente estudo de caso é realizado em um comércio varejista do segmento de tintas, sendo que por uma questão de sigilo a mesma é denominada como empresa “Alfa”.

4.1 HISTÓRICO E CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa objeto deste estudo é familiar, fundada na década de 1970, aqui denominada como “Alfa”, está localizada na Serra Gaúcha – RS, tendo como finalidade a venda de tintas e complementos de pintura. Com boa aceitação no mercado e visando a expansão, decidiu-se por parte do investidor, a abertura de mais uma loja, porém, em outra cidade, iniciando seu funcionamento em setembro de 2008. Referência em bom atendimento, a empresa tem como norte a familiaridade dos seus proprietários com a comunidade, que sempre colocaram o bom atendimento em primeiro lugar.

O grupo à qual pertence a empresa “Alfa”, foi fundado há mais de 43 anos, contando atualmente com uma vasta linha de produtos ultrapassando 2.000 mil itens comercializados, além de vender também para cidades vizinhas, sendo reconhecida em seu mercado de atuação.

Este crescimento e expansão só foi possível devido à missão e aos valores da empresa, sempre buscando a satisfação do cliente, através da qualidade dos produtos vendidos e do bom atendimento, prezando pela ética nas suas negociações, pela preservação do meio ambiente, buscando o reconhecimento do mercado, sem esquecer da valorização das pessoas envolvidas, tratando seus colaboradores como parceiros do negócio.

Atualmente a empresa “Alfa” possui um quadro de 10 funcionários ativos, subdivididos nas seguintes seções: administrativo, comercial e vendas. Tem como sua principal atividade a venda de tintas e equipamentos para pintura, oferecendo uma diversificada linha de produtos, no que refere-se a tintas e materiais de acabamento para construção civil. Além da variedade de produtos de qualidade, a empresa conta com marcas consagradas no mercado, sendo que os clientes encontram ali um parceiro durante toda a execução de seus projetos. Atender o mercado com

responsabilidade, enfatizando o relacionamento, é compromisso constante da organização.

4.1.1 Mercado de atuação

A empresa atua no ramo de comércio varejista de tintas e complementos para pintura, produtos utilizados em diversos segmentos, desde preparação da superfície com acabamento em madeira, ferro e alvenaria. Sendo que as linhas de produtos selecionadas são: Linha de Acabamentos base Água e base Solvente e Linha de Complementos.

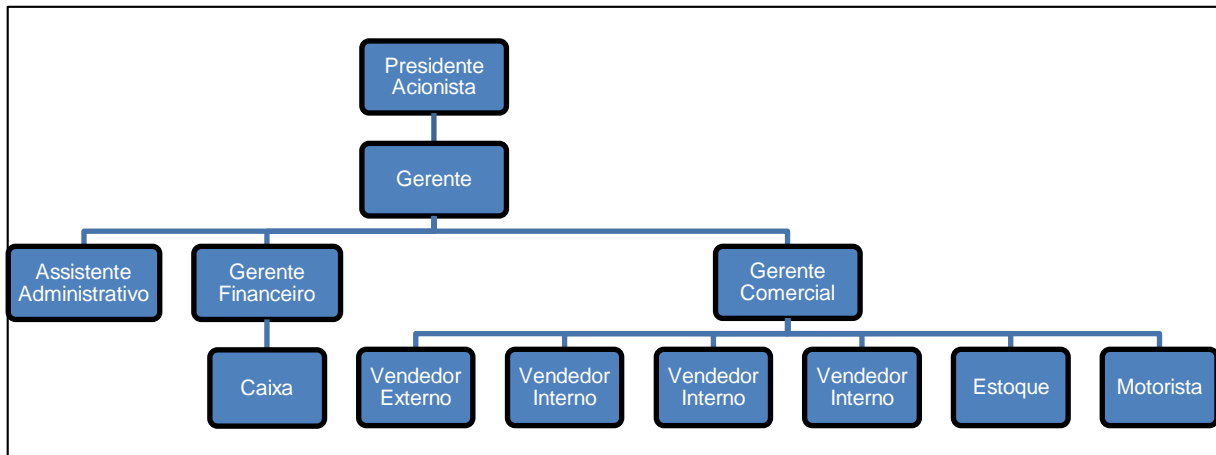
A empresa atua no mercado da Serra Gaúcha – RS há mais de 40 anos, operando no comércio varejista de tintas.

4.1.2 Estrutura e funcionamento da empresa

A empresa possui dois sócios proprietários sendo que o sócio majoritário conta com noventa e seis por cento (96%) da cota de capital social e o segundo com quatro por cento (4%). A “Alfa” é considerada uma empresa de pequeno porte.

A estrutura organizacional da empresa compreende seis principais setores, os quais são o Presidente Acionista (investidor proprietário), Gerente o qual administra as duas lojas, departamento administrativo, departamento financeiro que é responsável também pela área de RH (recursos humanos), departamento comercial e departamento operacional. O departamento operacional compreende as funções de caixa, vendas externas e internas, controle de estoques e as entregas dos produtos vendidos. O organograma estrutural da empresa está demonstrado na Figura 3.

Figura 3 – Organograma empresa “Alfa”



Fonte: Dados internos da empresa (2019).

Cada departamento possui suas responsabilidades. O Presidente Acionista é o investidor, ou seja, é o que dispõe e injeta os recursos financeiros na empresa, com o objetivo de obter o máximo de retorno possível. Dificilmente o mesmo comparece a empresa “Alfa”, já que aponta ter plena confiança nos demais gestores da organização.

Todas as decisões referentes à empresa são tomadas em conjunto pelos três gerentes: administrativo, comercial e financeiro. Em caso de necessidade de um aval, é repassado o assunto para a matriz, onde a gerente financeira e administrativa consulta o Presidente Acionista que pode influenciar na decisão. O mesmo atua na loja em outra cidade da Serra Gaúcha, porém quando necessário comparece a empresa “Alfa”. Apesar de possuir pouco contato físico, sempre está conectado com a empresa para trocas de informações.

O departamento financeiro é responsável pelo fluxo diário de entradas e saídas do caixa, além de repassar diariamente ao gerente administrativo relatórios dos lançamentos e movimentações financeiras, e quando solicitado, fornece relatórios, como quantidade nos estoques, valores de faturamento, movimentações do caixa, para tomadas de decisões. Além disso, este departamento também é responsável pelo departamento de recursos humanos, o qual controla toda a folha de pagamento e os demais assuntos inerentes a este setor. Adjunto a isso, é de responsabilidade do financeiro, juntamente com os demais departamentos administrativo e comercial, as contratações e desligamentos dos funcionários da empresa.

O caixa é responsável pelo recebimento dos clientes, análise de crédito e cobrança dos mesmos, além de realizar o arquivamento dos cupons e notas fiscais, recibos de pagamento, os quais são anexados junto às fichas de cada cliente para manter a organização.

A compra das mercadorias é feita pelo gerente comercial, sendo auxiliado pelos vendedores e estoquista que controlam o estoque, além do sistema operacional que fornece informações referentes ao estoque mínimo. As notas de entradas são lançadas pelo gerente administrativo. Não havendo a presença do mesmo, ou havendo a necessidade de ajuda, esse serviço é realizado pela gerente financeira a qual ajuda no lançamento das notas fiscais.

Para o bom andamento da empresa, cada departamento deve garantir a delimitação das suas tarefas, o controle de suas atividades e outras funções inerentes ao setor, a fim de assegurar o sucesso do empreendimento. Entre eles, tem-se o departamento operacional que atua diretamente com o cliente que é o principal gerador de recursos financeiros para a loja. Todo o operacional possui poder de negociação nas vendas, mas quando precisa de algo a mais, como por exemplo melhorar os preços, ou finalizar uma negociação, o gerente comercial e o gerente administrativo estão dispostos a auxiliá-los.

O recebimento de mercadorias e o abastecimento das mercadorias nas prateleiras é feito pelo auxiliar de estoque, mas havendo necessidade, o departamento operacional, os vendedores e o entregador se encarregam de ajudar a abastecer.

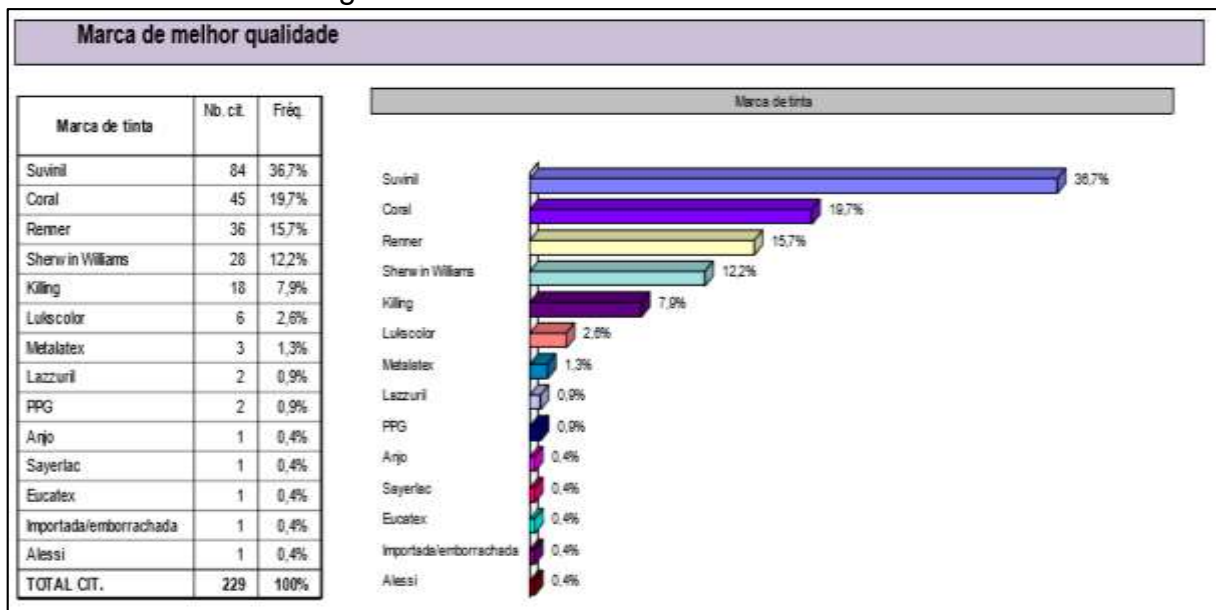
As entregas de mercadorias são feitas pelo motorista, o qual é responsável pela entrega e coleta de mercadorias nas obras, e quando o mesmo não está entregando fica ajudando no abastecimento, conferência e organização dos estoques. Apesar de cada setor ser responsável por uma área específica, é o conjunto de todos eles que irá assegurar o bom funcionamento do negócio.

A empresa “Alfa”, possui um horário de atendimento diferenciado do comércio local, atendendo de segunda a sexta das 07:30 -11:50 e 13:00 -18:30 e aos sábados das 07:30-11:50.

4.1.3 Aspectos mercadológicos específicos

Os principais aspectos mercadológicos que envolvem a empresa “Alfa”, são o reconhecimento nas marcas das mercadorias vendidas, onde o carro chefe são Suvinil, seguida da Coral, Renner, entre outras, como pode-se observar na Figura 4. Isso demonstra uma diversidade de produtos, seguida da qualidade dos mesmos.

Figura 4 – Marcas de tintas mais vendidas



Fonte: Dados internos da empresa (2019).

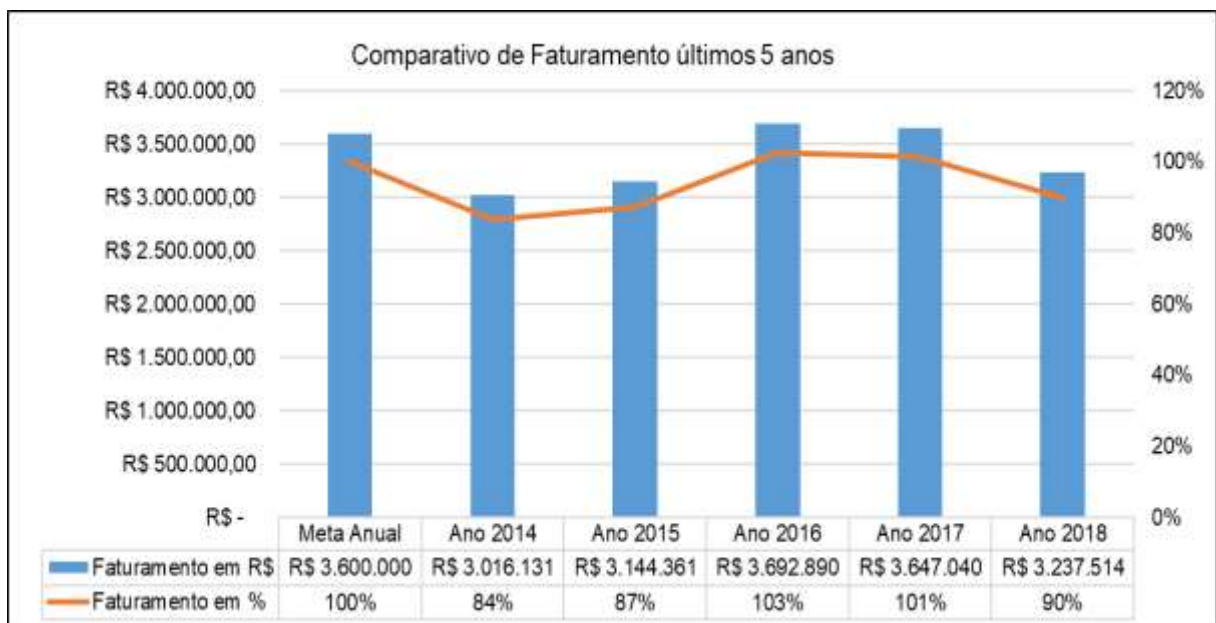
A empresa conta também com um preço competitivo nos produtos. Encontra-se bem localizada na região da Serra Gaúcha – RS, possuindo horários de atendimento diferenciados, bem como o reconhecimento dos parceiros.

Outros aspectos mercadológicos que compreendem a empresa “Alfa”, é o poder aquisitivo do investidor que proporciona compras de mercadorias e produtos com pagamento à vista, obtendo-se com isso melhores preços para a revenda. Além disso, o atendimento personalizado com simulações de cores que fiquem ao gosto do cliente, também é um diferencial. Para isso, a empresa investe em pesquisa de mercado com o objetivo de identificar melhor o perfil dos seus consumidores, bem como, o que influencia a compra dos consumidores na loja de tintas.

Assim como todas as empresas, a “Alfa” busca desenvolver-se cada vez mais alavancando seu faturamento anual. Nos anos de 2016 e 2017, a empresa superou a

meta anual de faturamento, porém, o ano de 2018 já apresentou queda de 10% em relação ao objetivo. Embora a redução do faturamento do ano de 2018 foi significativa, salienta-se que houveram motivos para esse processo, entre eles destaca-se a crise no cenário político e econômico, e a saída de quatro funcionários por motivos particulares dos mesmos, sendo três vendedores e o gerente administrativo que trabalhava na “Alfa” desde o início de suas atividades. Os dados sobre os faturamentos anuais estão demonstrados na Figura 5.

Figura 5 – Comparativo anual de faturamento



Fonte: Dados internos da empresa (2019).

Além desses fatores, o que também afetou a redução do crescimento foi a abertura de novos concorrentes. No entanto, a empresa sempre buscou se aperfeiçoar em suas estratégias com o objetivo de retomar seu crescimento, já que a mesma é reconhecida no mercado por seus produtos de qualidade, bom atendimento e preços acessíveis. Uma das estratégias utilizadas é a realização de pesquisa de mercado a fim de avaliar o perfil dos consumidores, bem como, elencar quais motivos levam os mesmos a efetuarem suas compras na empresa “Alfa”.

4.2 DESCRIÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

As informações dos controles internos, são as que oferecem suporte para as tomadas de decisões dos gestores ajudando-os a conduzir as empresas na obtenção dos objetivos almejados. Em vista disso, neste capítulo apresenta-se a descrição dos processos dos controles internos da empresa em estudo, com o objetivo de identificar as possíveis melhorias a serem realizadas.

4.2.1 Compras

O departamento de compras da empresa está subordinado ao Gerente Comercial, sendo que os produtos são comprados de acordo com a necessidade e movimentação de estoque ou quando se atinge o estoque mínimo de cada produto. Para isso a empresa conta com um sistema de *software*, que oferece suporte para detectar essas informações, além de comunicados dos vendedores e do auxiliar de almoxarifado que contribuem nas informações realizando o levantamento e a contagem física.

Muitas vezes não há a necessidade da compra de produtos, porém, para garantir descontos com a barganha de preços, principalmente quando há promoções dos fornecedores, são compradas mercadorias em maiores quantidades elevando os estoques. O principal objetivo da empresa com isso é reduzir custos por unidade, ou seja, compra-se uma quantidade maior, ganhe-se melhores condições de pagamento, reduz-se o custo do transporte, além de poder oferecer a mercadoria na loja com um preço mais competitivo, mantendo ou até mesmo elevando a lucratividade.

O comprador recebe os pedidos de forma manual, realiza a cotação de preço dos produtos solicitados, posteriormente realiza a compra via *e-mail* com os fornecedores, por visitas dos representantes, telefone e *WhatsApp*. Dificilmente a empresa realiza compras diretamente com distribuidoras, com isso mantém uma boa relação comercial com seus fornecedores.

Existem as demais compras necessárias para a manutenção da loja, como materiais de expediente e de uso geral, as quais antes de serem realizadas devem ser autorizadas pela gerência financeira mediante avaliação da necessidade.

Em qualquer processo realizado dentro das empresas podem existir fraquezas que são observadas mediante análises. Dentro do processo de compras da empresa “Alfa”, observa-se algumas fraquezas entre as quais pode-se citar: não existe formalização do processo de compra. Ou seja, existe o pedido de compras e na maioria das vezes não é utilizado. Com o uso das ordens de compra a segurança é maior em relação ao que está sendo comprado, isto é, vai ser comprado somente o que está sendo solicitado e com o aval do superior.

Outra fraqueza identificada é que somente uma pessoa está autorizada a negociar as compras, sem a supervisão de outra, ele quem decide o que comprar e como comprar. Nos casos esporádicos de férias, afastamentos médicos ou motivo de força maior, o rodízio de compras pode ocorrer, onde um dos vendedores é direcionado a esta função, por período determinado. Nesse caso, como o gerente comercial realiza as compras, mas também efetua vendas, deveria existir a conferência das compras por uma outra pessoa.

A empresa “Alfa”, realiza três orçamentos antes de efetuar a compra final, no entanto, dificilmente a empresa monitora as promoções dos distribuidores, onde poderia efetuar as compras por um preço bem mais baixo, já que muitos distribuidores fazem queima de estoque.

Além disso, nota-se como fraqueza no processo da empresa, a falta do pedido de compras estar com o recebimento. Pois quando as mercadorias chegam a conferência é feita somente pela nota fiscal e não se compara com o pedido de compras formalizado.

Dentro do processo de compras, existem os materiais utilizados internamente, como por exemplo produtos de higiene e limpeza, material de expediente ou para manutenção de equipamentos, onde não existe ordem de compra formalizada, também não há controle sobre essas compras. A empresa possui um sistema que permite que as ordens de compra sejam formalizadas, portanto, sugere-se que o sistema seja melhor utilizado, inclusive para compras de materiais internos. Pois é com base nele que pode-se buscar todas as informações necessárias, como histórico de consumo, preços, quantidades, fornecedores, entre outros.

No gerenciamento dos processos das empresas, é relevante a existência do fluxograma, pois permite um estudo mais detalhado dos métodos, processos e rotinas

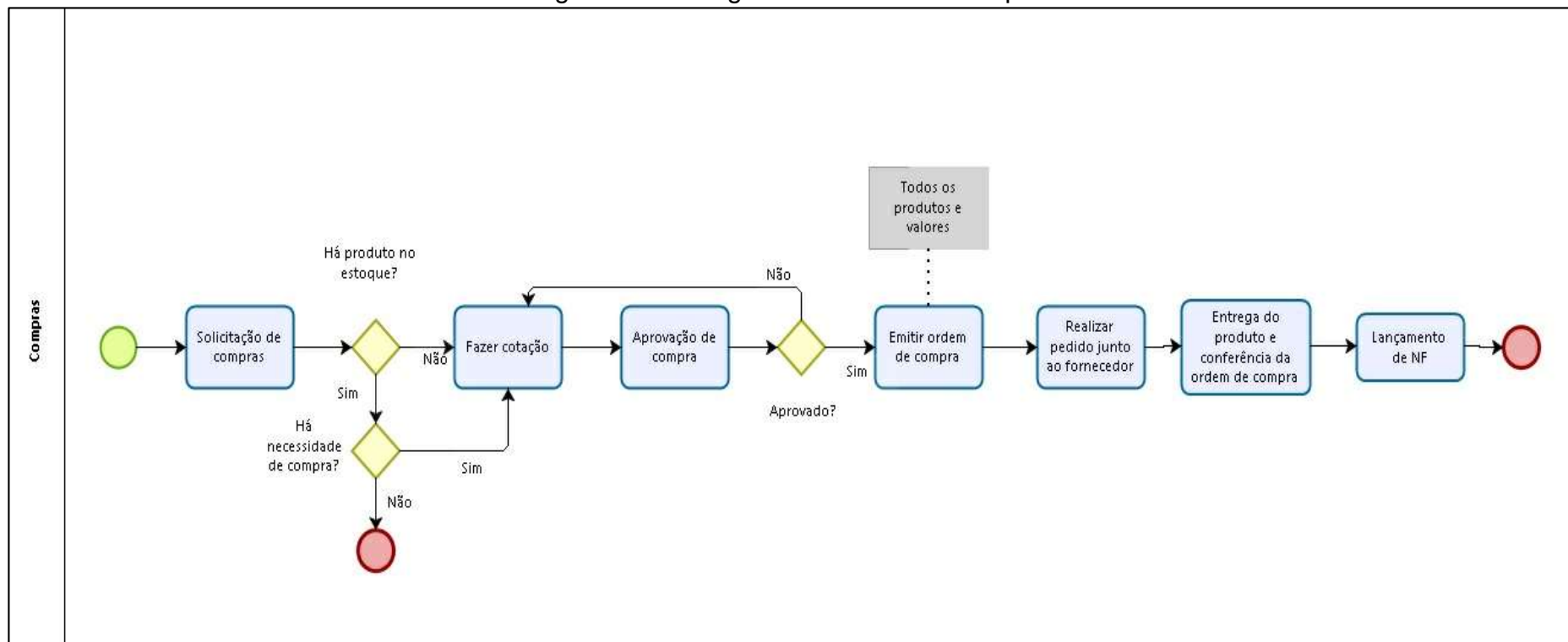
de um departamento. Ou seja, representa de que forma deve funcionar o ritual de atividades de determinado setor. O fluxograma do setor de compras é uma sugestão de melhoria para a empresa, já que a mesma não apresenta ele formalizado. A finalidade é desenvolver melhor a comunicação entre as pessoas envolvidas na execução e compreensão do processo.

Quando houver uma solicitação de compras o responsável deve, primeiramente, verificar se tem o produto no estoque. Se sim, verificar se realmente há a necessidade de compra. Mesmo que tenha o produto em estoque, porém havendo a necessidade de reposição, é dada sequência no processo de compra, realizando a cotação de preço e aguardando a aprovação da mesma. Quando não há o produto em estoque diretamente realiza-se a cotação de preço e assim que a compra for aprovada é emitida a ordem de compra junto ao fornecedor.

Se a compra não for aprovada realizar nova cotação com outro fornecedor, se for aprovada realiza-se a emissão da ordem de compra e concretiza-se o pedido junto ao fornecedor. No momento da entrega dos produtos comprados deve haver a conferência dos mesmos pela ordem de compra. Estando tudo correto executa-se o lançamento das notas fiscais.

A importância da utilização do fluxograma na empresa, é facilitar a visualização do processo como um todo, identificando as oportunidades que contribuem na otimização do mesmo. Além disso, permite também a identificação dos riscos e falhas que não agregam valor no processo de compras. Para um melhor entendimento do processo de compras da empresa “Alfa”, o fluxograma desse setor está representado na Figura 6.

Figura 6 – Fluxograma do setor de compras



Fonte: Elaborado pela autora

4.2.2 Vendas

As vendas representam o “motor” da empresa, ou seja, sem elas não funcionam o atacado, o varejo e o setor de serviços. Conseqüentemente, não funciona também o fluxo de produção nas empresas, a compra, a distribuição, estocagem e as vendas. Quem exerce um papel relevante no setor de vendas são os gerentes, pois os profissionais dessa área têm a necessidade de conhecer o mercado, bem como levantar todas as informações necessárias sobre os clientes (HILMMANN, 2013).

Ainda de acordo com o referido autor, tanto o gerente quanto os vendedores devem ter domínio sobre os produtos e serviços que a empresa oferece, além de estarem atentos em relação à concorrência, que oferecem no mesmo nicho de mercado, tanto os produtos como serviços iguais ou similares.

As vendas são necessárias para o bom andamento da empresa, sem vendas não existe faturamento e sem faturamento o negócio não sobrevive. O setor de vendas da empresa é um dos mais importantes, se não o mais importante, pois é por meio dele que existe o primeiro contato com o cliente, o qual vai recepcioná-lo, identificar suas necessidades, definir os produtos, valores, fechar a negociação e definir a forma de pagamento. A empresa possui três vendedores internos e conta com um vendedor externo, o qual prospecta novos clientes, visitando obras e empresas, deixando o cartão de visita e instigando uma nova negociação.

A empresa oferece aos vendedores um sistema de simulação de cores, que na maioria das vezes facilita as negociações, onde os mesmos visitam as obras, identificam as cores desejadas pelo cliente, realizam a simulação das cores desejadas, sem custo, sempre buscando conquistar os clientes. Os vendedores possuem autonomia em suas negociações, pois apresentam produtos de confiança e de qualidade, porém, sempre levando em conta os objetivos com a lucratividade da empresa.

Os vendedores são qualificados, treinados e capacitados para melhor atender as necessidades dos clientes, passando assim maior credibilidade nas suas negociações. As vendas são realizadas à vista ou a prazo, podendo ser negociadas em dinheiro, cartão de crédito, cheque, boleto ou crediário próprio. Para as vendas a prazo, ou com cheque, antes é realizada a análise de crédito e se aprovada, abre-se um cadastro para lançar a venda e fazer a negociação do pagamento. A empresa

também dispõe de tele entrega de mercadorias sem custo, oferecendo maior rapidez no atendimento aos seus clientes.

As vendas são lançadas no sistema operacional, sendo gerado um número para cada uma delas, não podendo ser modificado ou excluído, evitando que haja omissão das informações por parte de quem emite as mesmas. Na hipótese de ocorrer falha na numeração, é identificado o motivo e a venda é inutilizada.

Prestar um bom serviço e satisfazer os clientes, por meio das vendas, é o objetivo da “Alfa”, fazendo com que os mesmos retornem à loja e ajudem na divulgação da empresa. Isso permite a continuidade do negócio e novos ciclos de vendas. A empresa possui metas de vendas mensais, as quais são monitoradas diariamente, para que sejam atingidas ao final de cada mês.

Sendo assim, o setor de vendas da empresa “Alfa”, inicia com o contato junto ao cliente. A recepção é importante, fazer com que o cliente sintam-se bem recebido é determinante para que ocorra a venda, principalmente em lojas do varejo, pois o atendimento é o diferencial que fará com que os clientes retornem à loja e efetuem novas compras.

Posteriormente à recepção, busca-se identificar as necessidades do consumidor, entender quais produtos ele deseja adquirir e então negociar as formas de pagamento. Para pagamentos à vista, em dinheiro ou cartão de débito/crédito, o processo é mais simples. Definido o montante a pagar e efetuado o pagamento é separada a mercadoria, gerada a ordem de entrega, realizada a conferência e então entrega-se a mercadoria ao cliente.

Nos casos de pagamentos com cheques é realizada uma análise de crédito antes, ou seja, analisa-se o risco de inadimplência do consumidor. Se aprovado segue-se a mesma ordem com a separação e entrega das mercadorias. Caso o pagamento com cheque seja reprovado procura-se negociar outras formas de pagamento com o consumidor.

Cabe ressaltar que para a entrega das mercadorias existem duas formas: o cliente mesmo retira na loja ou a empresa realiza a entrega. Nesse último caso deve-se atentar para que as informações estejam todas corretas como nome do cliente, endereço, telefone, quem irá receber, entre outros.

No entanto, a empresa “Alfa” precisa ter um controle mais eficiente sobre a rotina do vendedor externo, ou seja, realizar o monitoramento de toda a sua trajetória

comparando com o rastreador do veículo, além de verificar se as informações conferem com a planilha de visitas. Em função do custo é necessário apresentar resultados.

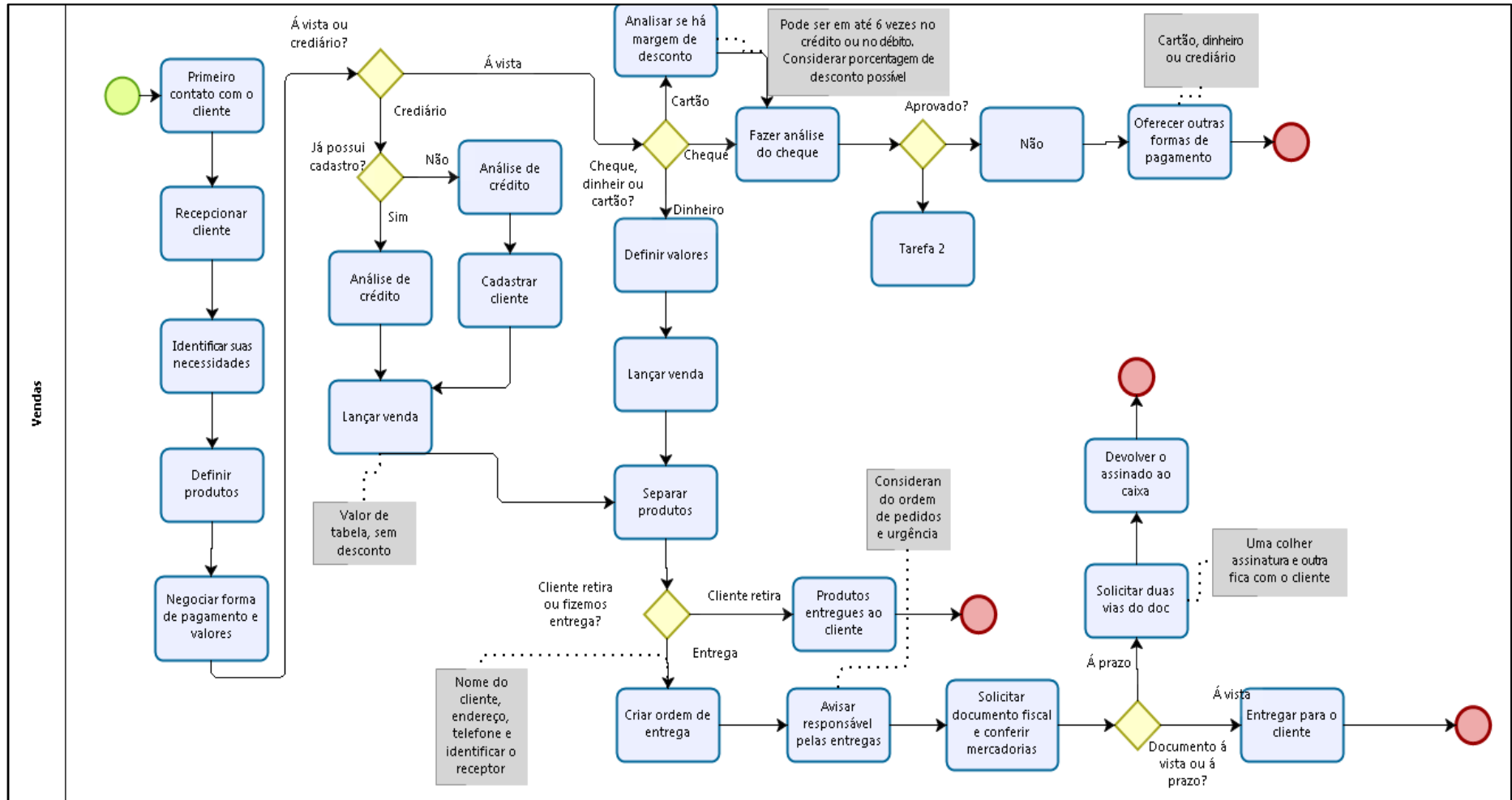
A empresa “Alfa” possui uma equipe que mantém um bom relacionamento pessoal e profissional, que busca manter o comprometimento e a motivação em busca dos resultados que almeja alcançar. No entanto, é necessário equilibrar mais as questões profissionais com as pessoais, o que muitas vezes vem a prejudicar certas ações que devem ser tomadas na organização. O bom profissional e amigo é aquele que sabe separar as questões pessoais das profissionais para não prejudicar nem a empresa, nem a si mesmo e nem as pessoas ao seu redor.

Porém, os gestores precisam agir de forma mais rígida em relação a alguns procedimentos internos da empresa, como por exemplo, o uso do uniforme obrigatório, uso da *internet* para fins profissionais, postura no ambiente de trabalho. Como melhoria sugere-se um monitoramento e a cobrança regular desses aspectos, ou em casos pontuais aplicar a advertência.

Salienta-se que, assim como os demais setores, é importante que o setor de vendas também possua um fluxograma indicando os procedimentos adequados para um melhor funcionamento desse setor. Ou seja, o fluxograma representa as várias etapas do processo, o que facilita o entendimento passo a passo.

A sugestão do fluxograma do setor de vendas da empresa “Alfa”, está representada na Figura 7.

Figura 7 – Fluxograma do setor de vendas



Fonte: Elaborado pela autora (2019).

4.2.3 Estoques

O controle de estoques tem por objetivo informar a quantidade disponível de cada item armazenado na empresa, além do valor monetário que cada produto representa. Apesar de ser uma tarefa básica, porém muito importante, muitas empresas não realizam um controle de estoque eficaz. A falta de um controle eficiente pode trazer diversas consequências para uma empresa, como divergências entre estoque físico e virtual, por falhas na verificação se os consumos dos produtos estão de acordo com as necessidades, assim como a possibilidade de desvios e o impacto nas vendas por falta de mercadorias (SEBRAE, 2019).

A “Alfa” conta com uma grande e diversificada linha de produtos, buscando melhor atender aos seus clientes. No entanto, percebe-se que muitos produtos ficam estocados por um período maior que o esperado, tendo como consequência capital de giro parado. Além dessa adversidade, existe também a preocupação com as datas de validade dos produtos no estoque. Para que não se tornem obsoletos nas prateleiras, os mesmos são monitorados e organizados de acordo com o fluxo de movimentação, ou seja, são separados os produtos com maior e menor movimentação, utilizando o método PVPS (Primeiro que Vence, Primeiro que Sai) ou na sigla em inglês FEFO (*First Expire, First Out*). Isto é, as vendas devem realizar-se conforme o vencimento das mercadorias. Por esse motivo, as mercadorias próximas ao vencimento devem ser colocadas em posição prioritária.

As mercadorias são armazenadas e separadas por segmento de produtos, facilitando a localização e o armazenamento das mesmas. No momento do recebimento, deve-se ter muita atenção e cuidado com relação as avarias ou embalagens danificadas. Portanto, compete ao recebedor averiguar todos os volumes verificando se as mercadorias estão em condições de recebimento ou se há a necessidade de devolução das mesmas.

Qualquer necessidade de alteração na quantidade dos estoques, o responsável pelo estoque solicita verbalmente os ajustes, os quais ficam registrados no sistema com a data e motivo da alteração. Cabe também ao estoquista comunicar sobre o controle de estoque ajustando o estoque físico com o sistema, buscando manter equiparada as informações. Embora os estoques, tanto físico como sistêmico, são conferidos periodicamente, a empresa realiza o inventário anualmente, ou seja, somente no final de cada ano.

Em relação aos estoques, a empresa não apresenta um plano para o devido descarte dos produtos obsoletos e/ou com prazo de validade vencido. São produtos contaminantes do meio ambiente, no entanto, quando ocorrem descartes é encaminhado ao aterro da cidade onde está estabelecida para destino final. De acordo com a ABRAFATI (2018), não é recomendado o descarte em aterros justamente pela contaminação do meio ambiente, o ideal é que existam parcerias com cooperativas cadastradas para o descarte correto tanto das tintas, como das latas que são recicláveis. Esse é um processo que a empresa precisa rever e buscar novas alternativas, pensando na preservação do meio ambiente.

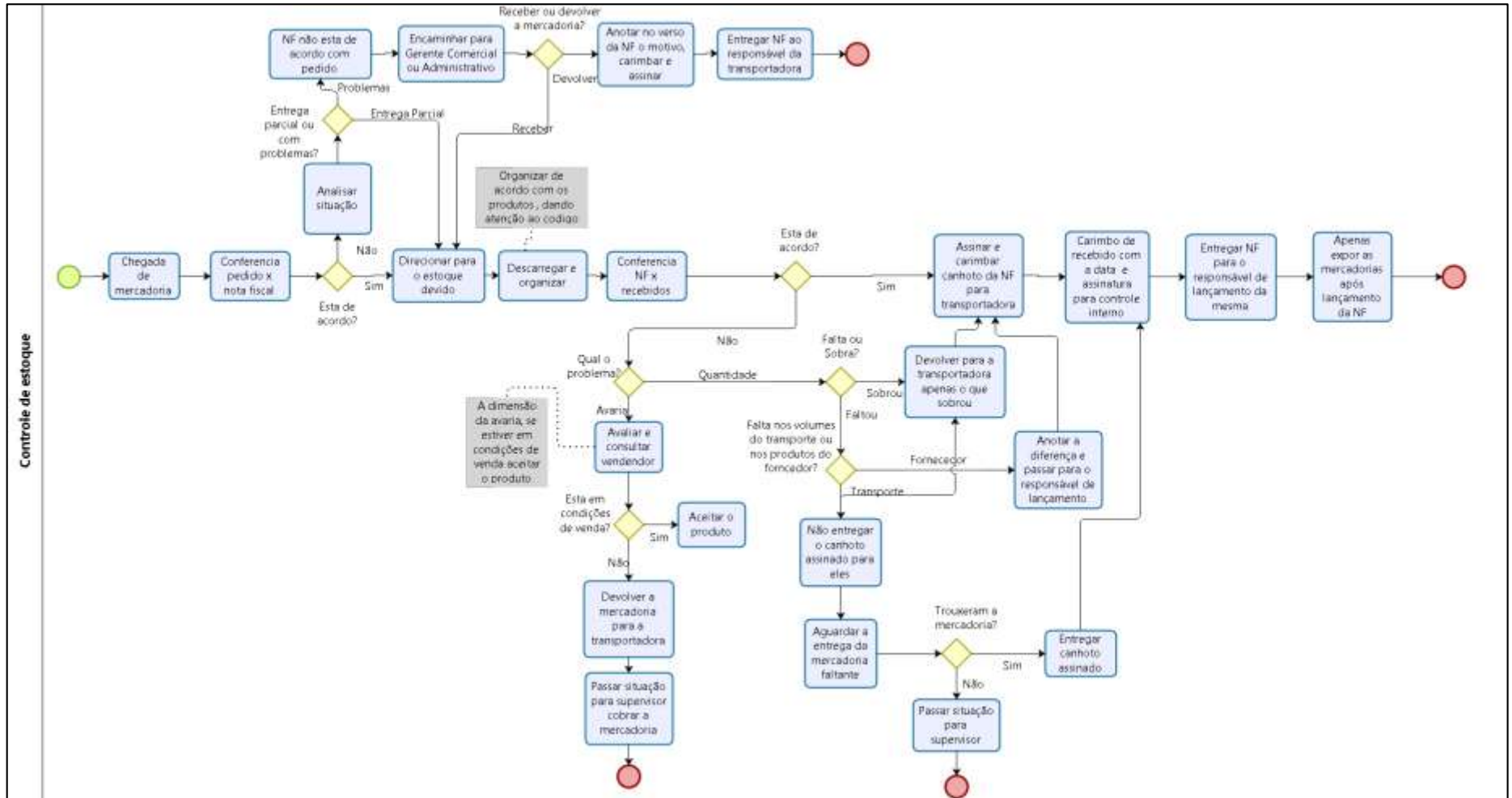
Por questões de padronização dos procedimentos nos setores da empresa, sugere-se que o setor de estoques se utilize também do fluxograma. Ao chegar as mercadorias realiza-se a conferência do pedido pela nota fiscal, se tudo estiver de acordo, dar sequência com o descarregamento e armazenagem das mercadorias em seu devido lugar. Conferida a quantidade conforme a NF, a mesma é então carimbada, assinada, liberada e encaminhada em seguida para o responsável pelo lançamento no sistema.

Diante das adversidades na entrega, como no caso em que a NF não estiver de acordo com o pedido, imediatamente deve ser encaminhado o problema para os gerentes administrativo ou comercial que mediante a análise da situação saberão informar se haverá recebimento da mercadoria ou devolução.

Em caso de avarias, deve ser feita uma avaliação junto ao setor de vendas sobre as condições das mesmas. Se não interferir na venda a mesma é aceita, caso contrário a mesma é devolvida ao fornecedor e solicitada a suspensão do pagamento da nota fiscal. Se houver avaria de apenas parte da mercadoria, as com problema são devolvidas, ficando no aguardo do recebimento da mercadoria faltante. Quando houver o ressarcimento da mercadoria avariada é então assinado o conhecimento da nota fiscal e entregue a transportadora.

Se não houver o recebimento da mercadoria avariada, o assunto é repassado ao gerente de vendas para solucionar a situação. O fluxograma do setor de estoques está representado na Figura 8.

Figura 8 – Fluxograma do estoque



Fonte: Elaborado pela autora (2019).

4.2.4 Contas a pagar

As contas a pagar representam os compromissos assumidos pela empresa, como compra de mercadorias, serviços, salários, impostos, aluguel, contribuições sindicais, entre outros. Portanto, a empresa deve ter um controle periódico das contas a pagar, pois além de envolver montantes em dinheiro, fornece informações para tomadas de decisões sobre todos os compromissos que representam o desembolso de recursos. Isto é, um controle financeiro eficaz permite identificar possíveis falhas e despesas desnecessárias, além de alternativas de lucros a partir do remanejamento das aplicações (SEBRAE, 2019).

A empresa “Alfa”, controla diariamente todos os seus compromissos por meio do sistema virtual, ou seja, possui ferramentas necessárias para monitorar e controlar qualquer tipo de pagamento, sempre dentro das datas de vencimento, evitando com isso pagamento de juros desnecessários e mantendo a credibilidade junto aos fornecedores. Quase a totalidade dos pagamentos são efetuados via banco, onde assim que é realizada a baixa no sistema, os comprovantes são impressos e encaminhados à contabilidade externa.

Por fim, o controle de contas a pagar contribui para uma boa gestão financeira e tomada de decisões. Para isso o responsável desse setor deve ser, além de organizado, eficiente em relação aos registros e controles dos gastos, sabendo negociar descontos através de pagamentos antecipados, bem como evitando que haja endividamento.

Em contrapartida, a “Alfa” apresenta custos fixos muito elevados, reduzindo a margem de contribuição sobre a venda de produtos e mercadorias. Isso significa que a empresa possui uma margem de lucratividade abaixo do esperado.

Dentro dos custos variáveis, uma conta a pagar que a empresa poderia reduzir é o custo com combustível que se tem na entrega de mercadorias a clientes, possui frete gratuito e não tem valor mínimo de compras, nem limite de quilometragem de entrega ou até mesmo controle da quantidade de entregas.

Sugere-se que para obter um controle melhor sobre esse procedimento, houvesse uma planilha, com campos de preenchimento com data, horário de saída, horário de retorno, destino e o nome do funcionário. Outra possibilidade de melhoria é estipular um valor mínimo de compras para obter frete grátis, ou caso o cliente não atingir esse valor, o pagamento do frete ficaria a encargo dele.

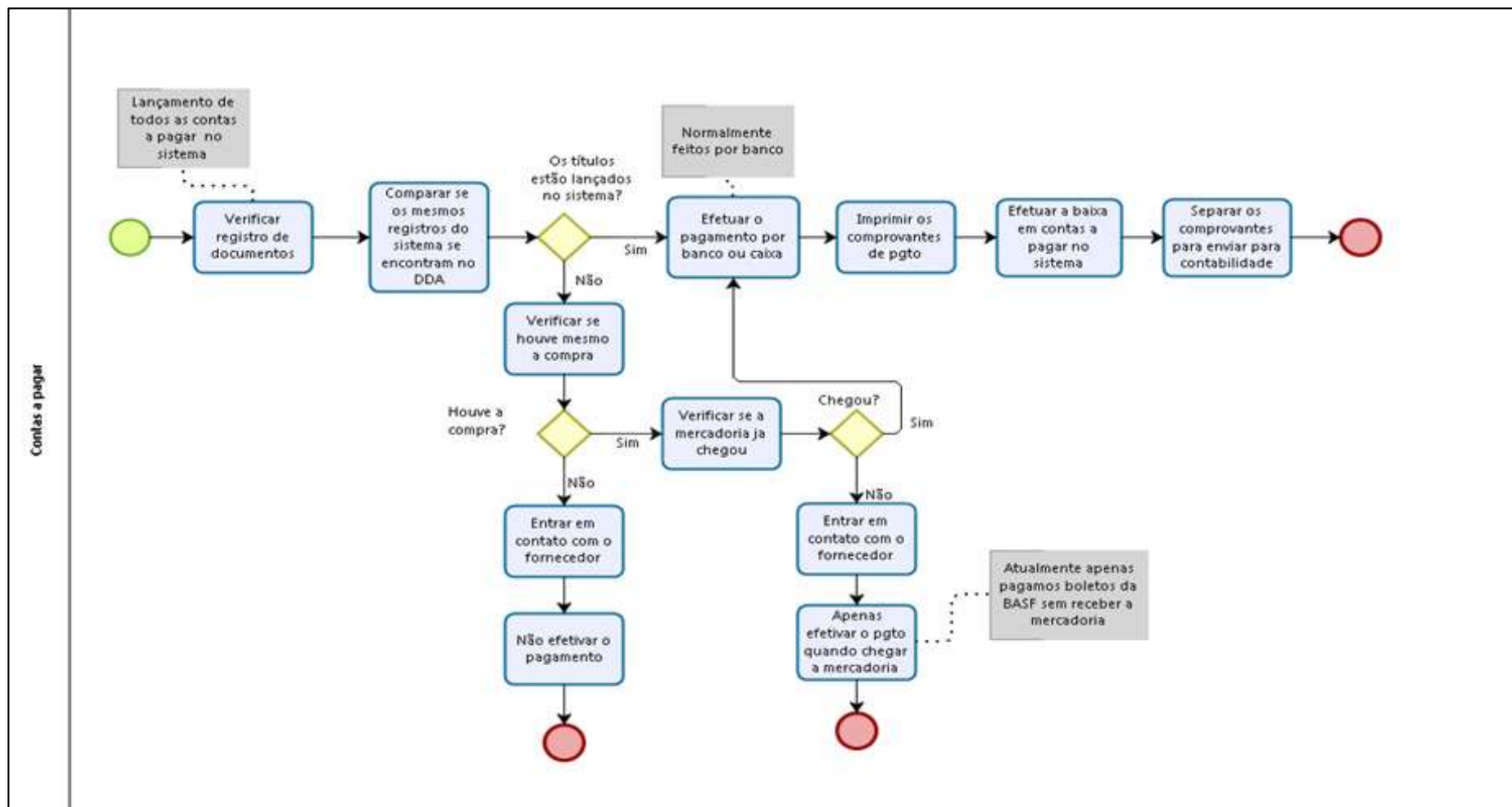
Inclusive, quando se passa a entender a gestão financeira da empresa e a organização das contas a pagar, entende-se para onde está indo o dinheiro e quão importante é essa transação para o bom funcionamento da empresa. Sendo assim, fica mais fácil apontar os gastos desnecessários e identificar cortes para o melhor andamento do negócio.

Os setores de uma empresa interagem e funcionam como uma engrenagem, ou seja, cada um deles precisa estar sincronizado e organizado em seu fluxo de informação. O setor de contas a pagar tem um papel importante dentro do planejamento financeiro da empresa, isto é, a responsabilidade está além de somente pagar as contas e faturas, mas sim, auxiliar a controlar e administrar o dinheiro da empresa. A situação financeira da empresa é avaliada pelos gerentes por meio dos relatórios emitidos pelos setores de contas a pagar e a receber também.

Por isso, tanto quanto qualquer outro setor da empresa, o de contas a pagar possui suas obrigações. Na empresa “Alfa”, o assistente administrativo é responsável pelo lançamento das contas a pagar no sistema, verificar o registro dos documentos, se houveram compras de mercadorias, se as mesmas chegaram para então o financeiro proceder com o pagamento. Caso houver algum problema relacionado a compras ou entrega, deve entrar em contato com o fornecedor para averiguação.

Após o pagamento das faturas, deve-se imprimir os comprovantes, efetuar a baixa no sistema e separar os comprovantes para a contabilidade. Para melhorar e aperfeiçoar os processos da empresa “Alfa”, sugere-se também ao setor de contas a pagar o fluxograma o qual está representado na Figura 9.

Figura 9 – Fluxograma do setor de contas a pagar



Fonte: Elaborado pela autora (2019).

4.2.5 Contas a receber

As contas a receber representam um dos ativos mais importantes da empresa, representam os créditos que a empresa tem a receber de terceiros, seja através de vendas a prazo de mercadorias ou serviços que estão vinculadas às receitas da empresa, inerentes a sua atividade.

O processo de contas a receber inicia-se a partir da análise de concessão de crédito dos clientes, esta situação indicará o índice de inadimplência da empresa. Por isso faz-se necessário um controle eficiente sobre as contas a receber, analisando os clientes com os pagamentos em dia, os inadimplentes, as duplicatas a vencer, entre outros. O intuito é evitar ao máximo a inadimplência, conseqüentemente afetando o fluxo de caixa, resultando na busca de recursos junto a terceiros para quitar suas obrigações. A eficiência do controle garante os ganhos, reduzindo os riscos de ficar sem fluxo de caixa, garantindo com isso o andamento do negócio.

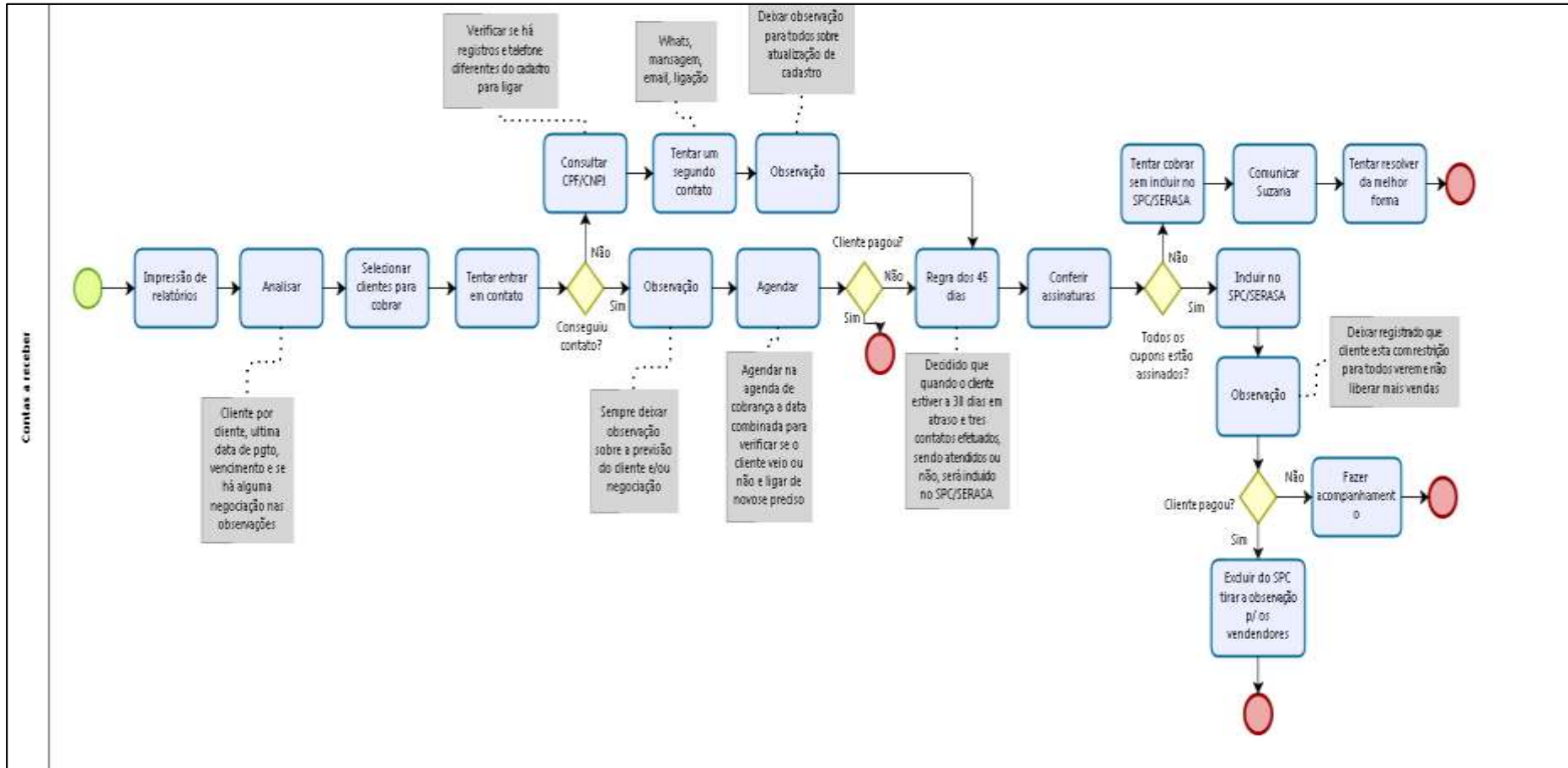
A empresa “Alfa”, mantém todos os documentos emitidos aos clientes de forma organizada, ou seja, são arquivados de acordo com os seus vencimentos, após o recebimento é efetuada a baixa do documento no sistema e conciliado com o caixa ou banco. Esse controle permite a rastreabilidade e análise dos documentos.

No entanto, uma fraqueza encontrada na empresa “Alfa” é que a mesma não possui um prazo médio de recebimento, ou seja, muitas vezes o cliente retira a mercadoria e só efetuará o pagamento quando finalizar a obra. Isso pode demorar até três meses, ocasionando uma disparidade com o setor de contas a pagar. A empresa “Alfa” precisa mudar a forma de negociação de pagamentos dos clientes, estipulando um prazo médio no recebimento e cobrando juros caso ultrapasse o combinado.

Outra fraqueza identificada em contas a receber é que não existe valor mínimo para faturamento de boletos, a empresa muitas vezes acaba perdendo seu lucro em função do custo com o registro do mesmo. Recomenda-se a determinação de um valor mínimo para faturamento ou que se agregue o custo do boleto ao valor contratado pelo cliente.

Assim como os demais setores, sugere-se a implantação do fluxograma para o setor de contas a receber, conforme a Figura 10.

Figura 10 – Fluxograma do setor de contas a receber



Fonte: Elaborado pela autora (2019).

As contas a receber da empresa “Alfa”, iniciam-se com a impressão dos relatórios dos clientes que estão em débito com a empresa, os quais passam por uma análise, onde verifica-se o histórico de cada um deles. Com base nessa análise, efetua-se a seleção dos clientes que serão cobrados, ou seja, entra-se em contato com os mesmos buscando uma negociação com um prazo de recebimento dos valores em aberto. Se houver o acordo e o pagamento é efetuado dentro do prazo estipulado na negociação encerra-se o fluxo.

Porém, quando não se consegue o contato com os clientes devedores, efetua-se a consulta do cadastro seja de pessoa física ou jurídica, sendo que em caso de não obter sucesso no contato ou negociação da dívida, passando o prazo de 45 dias, o mesmo é acionado junto ao SPC (Serviço de Proteção ao Crédito), isto é, seu CPF ou CNPJ passa a estar negativado. A partir do momento que o cliente efetuar os pagamentos seu cadastro é retirado do SPC, caso contrário é realizado um acompanhamento do processo.

4.3 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

A formação do preço de venda é uma questão que desafia os gestores diariamente. A principal questão é manter um equilíbrio entre as variáveis que devem ser levadas em conta, que possibilitem a empresa vender um produto ou serviço de forma justa. Não existe uma “receita” técnica para esse processo, porém é necessário levar em conta algumas características tais como: ramo ou segmento do negócio, garantia do produto ou serviço prestado, público-alvo que se deseja atingir, tempo médio de execução no caso de prestação de serviços, relação entre oferta e demanda, entre outros (CRUZ, 2012).

Outra questão que envolve a formação do preço, não é a empresa querer oferecer o melhor preço para combater a concorrência, mas precisa englobar todas as variáveis que envolvem as estratégias de política e gestão, de forma que o preço seja competitivo no mercado, mas que não deixe de atender as necessidades da organização.

Uma fraqueza encontrada na formação do preço de venda da empresa, é a atualização dos valores de venda dos produtos que estão no estoque. A mesma só é feita na entrada das mercadorias que estão na nota de compra, ou seja, atualiza-se somente as mercadorias novas, deixando assim os demais produtos da mesma linha

desatualizados. Sugere-se que a empresa realize a atualização do preço de toda a linha de produtos, já no momento da chegada da nota fiscal e não somente dos produtos novos.

4.3.1 Como a empresa forma os preços

O preço de venda precisa ser revisado periodicamente, seja pelo custo de aquisição dos produtos, exigência dos consumidores, combatendo a concorrência, ou seja, a empresa precisa estar sempre adaptada ao mercado em que atua, para manter-se além de competitiva, lucrativa. Por isso, o preço ideal é aquele que deve cobrir os custos e despesas e acima de tudo oferecer lucro, ao mesmo tempo sendo competitivo a fim de manter os clientes e expandir as vendas (SEBRAE, 2019).

Para calcular corretamente o preço de venda os gestores da empresa “Alfa”, necessitam levar em consideração o custo sobre cada mercadoria, as despesas administrativas, os impostos, bem como a margem de lucro que se deseja obter. Em tempo de concorrência acirrada e com preços um tanto quanto defasados, a empresa em estudo necessita reduzir os custos fixos que no momento são considerados altos. A revisão sobre os custos que envolvem a empresa, deve ser de forma periódica e não somente em períodos de crise no mercado.

Os gestores precisam ter maior liberdade de comunicação com o sócio proprietário e ter mais autonomia para tomar decisões que possam ajudar no bom andamento da empresa. Ou seja, o sócio proprietário precisa ser mais presente e aberto a novas sugestões ou ser mais ágil em suas tomadas de decisões.

5 CONCLUSÃO

Os controles internos funcionam como instrumento de gestão para as empresas, tanto para a área financeira como operacional da mesma, buscando atingir ao máximo a eficiência dos processos administrativos. A importância dos controles internos fica evidente com os resultados obtidos a partir da implementação, da detecção e prevenção de erros e fraudes, podendo assim, buscar soluções em tempo hábil. 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 o risco de fraudes e reduzindo a possibilidade de erro humano.

Dentro desse contexto, neste estudo, o intuito foi observar se os controles internos da empresa em estudo, estão adequados e atendem as suas necessidades, além de demonstrar as vantagens de se ter um sistema de controle bem organizado, enfatizando o sucesso empresarial, bem como, avaliar quais propostas de melhoria seriam necessárias, como forma de aperfeiçoar as atividades de um comércio varejista de tintas em uma cidade da Serra Gaúcha, denominada como empresa “Alfa”.

Primeiramente buscou-se embasamento na literatura relacionado aos temas de auditoria e controles internos. Após, foi realizado um mapeamento de todos os controles internos da empresa, analisando os pontos fortes e fracos de cada setor. Foi possível diagnosticar falhas e/ou mau funcionamento dos controles internos, ou seja, a empresa apresenta *déficits* nos processos que podem influenciar nas tomadas de decisões.

Diante disso sugere-se como melhoria o uso do fluxograma para cada setor da empresa, onde este, atua como uma ferramenta de qualidade do processo, com detalhamento do fluxo das atividades de forma coordenada, juntamente com um treinamento dos funcionários a respeito da efetividade dos controles internos. Além do mais, outro ponto importante o qual foi observado e que pode ser melhorado na empresa “Alfa”, é uma maior interação dos sócios proprietários na loja, buscando trocar informações mais constantes com os gerentes sobre a rotina. Manter-se sempre informado pode agilizar uma tomada de decisão ou até mesmo apostar em novas ideias ou oportunidades de mercado.

Os controles internos são importantes para o bom funcionamento de qualquer empresa, pois geram uma confiança maior em relação à qualidade dos seus processos. No entanto, nem sempre esses controles são bem desenvolvidos dentro das empresas, para isso existe o processo de auditoria, seja interna ou externa, que permite estudar e identificar as possíveis falhas, promovendo ações para solucionar os problemas auxiliando a empresa a atingir seus objetivos.

A partir do estudo realizado na empresa “Alfa”, vai permitir aos gestores compreender a importância de realizar adequadamente os controles internos, bem como, implementar as melhorias sugeridas. Os fluxogramas desenvolvidos para cada setor, tem em vista favorecer o bom andamento dos processos da empresa como um todo, visando assim, veracidade de informações, evitando erros e possíveis fraudes através da padronização dos procedimentos.

Porém, toda melhoria a ser realizada dentro das empresas, demandam tempo, análises do processo e um bom planejamento ou até mesmo investimentos, como por exemplo, em treinamentos para os colaboradores. Além disso, para o alcance de um controle eficiente, faz-se necessário também o acompanhamento dos processos, principalmente por parte dos gestores, tanto nas atividades administrativas, quanto produtivas, através de conferência e revisões periódicas.

Por isso, os gestores precisam conhecer de forma mais detalhada cada processo desenvolvido dentro da empresa, pois esse conhecimento torna-se importante para as tomadas de decisões, ou seja, muitas vezes, é necessário agir com rapidez, encontrar soluções para problemas no menor tempo possível. Por essa razão é muito importante conhecer as técnicas e otimizar os recursos em busca dos melhores resultados.

O presente estudo, buscou apresentar da melhor forma os conceitos sobre os controles internos a serem realizados em uma empresa do comércio varejista de tintas, com resultados satisfatórios, porém, a limitação em encontrar referenciais com abordagem nessa questão, dificultou a realização de um estudo mais aprofundado.

Além das contribuições adquiridas com o presente estudo, sugere-se para futuras pesquisas, uma ampliação em outras lojas de comércio varejista de tintas, visando uma avaliação mais detalhada sobre a utilização dos controles internos como forma de contribuição para uma gestão mais eficaz.

REFERÊNCIAS

- ABRAFATI. ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE FABRICANTES DE TINTAS. **Vai e volta: Dia do Desafio Ambiental**. Publicado em 25/10/2018. Disponível em: <<https://www.abrafati.com.br/vai-e-volta-dia-do-desafio-ambiental/>>. Acesso em: 23 abr. 2019.
- ALMEIDA, Mario de Souza. **Elaboração de projeto, TCC, dissertação e tese: uma abordagem simples, prática e objetiva**. São Paulo: Atlas, 2014.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: abordagem moderna e completa**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- ALVES, Andreane Maria Vasconcelo. **A importância do controle interno na gestão Empresarial: um estudo de caso numa empresa do ramo de Supermercado**. Monografia de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Caicó, Rondônia, 2015.
- ALVES, Bruna Teixeira; RECH, Manuela; DUTRA, Catherine Chiappin. **Controles internos de compras para tomada de decisão em uma indústria do ramo metalúrgico de Flores da Cunha/RS**. Centro Universitário da serra Gaúcha (FSG), Revista Seminário de Iniciação Científica, Vol 7, Nº 1, Ano 2018.
- BAZONI, Anderson Acácio F. et al. **Implantação do Diagrama de Ishikawa em uma Empresa do Segmento de Tintas e Materiais para Construção, para Solucionar Problemas de Estocagem e Recebimento**. Revista Gestão em Foco, Edição nº 7. Ano: 2015. UNIFIA – Centro Universitário Amparense.
- CAETANO, Jessica Pacheco et al. **Controles internos em empresas de médio porte: um estudo de caso no setor varejista**. Universidade Federal do Ceará, 2016. Disponível em: <http://www.convibra.com.br/upload/paper/2016/81/2016_81_12783.pdf> Acesso em 24 ago. 2018.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria fiscal e tributária**. São Paulo Saraiva 2015.
- CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 10. Ed. São Paulo. Atlas, 2016.
- CRESWELL, John W.; CLARK, Vicki L. **Plano: Pesquisa de Métodos Mistos**. 2. Ed. São Paulo: Penso, 2013.
- CRUZ, June Alisson Westarb. **Formação de preços: mercado e estrutura de custos**. Curitiba: InterSaberes, 2012.
- COSO. **Internal Control – Integrated Framework**. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Altamonte Springs, Florida, 2013.

CORDEIRO, Cláudio Marcelo Rodrigues. **Auditoria interna e operacional: fundamentos, conceitos e aplicações práticas.** São Paulo Atlas 2013.

DANTAS, Ralliany dos Santos. **A utilização do controle interno e suas vantagens na gestão administrativa financeira das pequenas e médias empresas.** Monografia de Ciências Contábeis. Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Caicó, Rio Grande do Norte, 2016.

DEPEC – Departamento de Pesquisas e Estudos Econômicos. **Comércio Varejista, 2017.** Disponível em:
<https://www.economiaemdia.com.br/EconomiaEmDia/pdf/infset_comercio_varejista.pdf>. Acesso em: 06 ago. 2018.

FERRAZ, Amanda. **Influências na tomada de decisão do gestor na micro e pequena empresa.** Goiânia, 2018.

GONÇALVES, Aldo. **Os desafios do varejo. Ataque predador da informalidade não cessa de avançar.** Publicado em 16/07/2018. Disponível em:
<<https://oglobo.globo.com/opiniaos-desafios-do-varejo-2884873#ixzz5Sar2an6V>>. Acesso em: 29 set. 2018.

IBRACON. Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. **O papel do Auditor:** Apesar de sua importância, a Auditoria Independente é uma atividade pouco compreendida pela sociedade. Maio de 2015. Disponível em:
<<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=2778>>. Acesso em: 05 set. 2018.

JARDIM, Camila Rodrigues. **A importância da gestão de estoque no setor de varejo utilizada como ferramenta para tomada de decisão no suprimento.** Trabalho de Engenharia de Produção, Universidade Federal dos Pampas, Bagé, 2014.

KLEIN, Amarolinda Zanela, et al. **Metodologia de pesquisa em administração:** uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2015.

LINS, Luiz dos Santos. **Auditoria:** uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa: atualizada e revisada. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

LINS, Luiz dos Santos. **Auditoria:** uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa: 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LORENZONI, Rafaela; VIEIRA, Eloir Trindade Vasques. **O Controle Interno e a Auditoria como Ferramenta de Desenvolvimento nas Micro e Pequenas Empresas.** Revista Gestão e Desenvolvimento em Contexto, Gedecon. Vol.1, Nº. 01, Ano 2013. Disponível em:
<<http://revistaeletronica.unicruz.edu.br/index.php/GEDECON/article/view/287/229>>. Acesso em: 22 set. 2018.

LUZ, Érico Eleutério. **Auditoria e Perícia Contábil Trabalhista.** São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2015.

MACEDO, Joel de Jesus; CORBARI, Ely Celia. **Análise de projeto e orçamento empresarial**. Curitiba: InterSaberes, 2014.

MANFRON, Daniela. **Tintas e Vernizes: Inspiração em Novas Tendências, Inovação, Desempenho e Praticidade**. Revista CONSTRUSUL. Janeiro e Fevereiro, 2018. Ano XI, Vol. 71. Disponível em: <<http://www.revistaconstrusul.com.br/conteudo/wp-content/uploads/2018/02/Revista-Construsul-Ed-71-a.pdf>>. Acesso em: 30 set. 2018.

MARMOLEJOS, Enrique Ernesto Julio Cambier. **Evaluación del Cumplimiento del Control Interno de un Departamento de Registro de una Entidad de Estudios Superiores Basado en Técnicas de Auditoría Interna**. Universidad de Sevilla. Departamento de Didáctica y Organización Educativa. Facultad de Ciencias de la Educación de la Universidad de Sevilla. Entregada em Cumplimiento de los Requerimientos Necesarios para la Obtención del Grado de Doctores en Pedagogía. Septiembre, 2015. Disponível em: <<https://idus.us.es/xmlui/handle/11441/32856>>. Acesso em: 27 ago. 2018.

MELO, Moises Moura de; SANTOS, Ivan Ramos dos. **Auditoria Contábil: atualizada pelas Normas Internacionais de Auditoria emitida pela IFAC com adoção no Brasil**. 2. Ed. Rio de Janeiro, 2017.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade geral**. Rio de Janeiro, Método, 2017.

PRADO, Melitha Novoa. **Tendências: 5 cuidados e 5 desafios para o varejo, os empreendedores e as franquias em 2018**. 17 de janeiro de 2018. Disponível em: <<https://www.portaldofranchising.com.br/noticias/cuidados-e-desafios-para-o-varejo/>>. Acesso em: 29 set. 2018.

PELEIAS, Ivan Ricardo et al. **Pesquisa sobre a percepção dos gestores de uma rede de Empresas distribuidoras de um fabricante de autopeças sobre Controles Internos e Gestão de Riscos**. Revista Gestão Finanças e Contabilidade. Vol. 7, N1, Ano 2017.

PEREIRA, José Matias. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

PEROVANO, Dalton Gean. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 1 ed. Curitiba. InterSaberes, 2016.

PIZO, Frank. **Mapeamento de controles internos SOX: práticas de controles internos sobre as demonstrações financeiras**. 1. ed. - São Paulo: Atlas, 2018.

QUINTANA, Alexandre Costa. **Contabilidade básica: com exercícios práticos. De acordo com as normas brasileiras de contabilidade do CFC**. Atlas, 2014.

RANKING DO VAREJO. **Um estudo completo sobre o setor: As 300 Maiores Empresas do Varejo Brasileiro de 2017**. SBVC – Sociedade Brasileira de Varejo e Consumo. Disponível em: <http://sbvc.com.br/wp-content/uploads/2017/08/Ranking_2017.pdf>. Acesso em 29 set. 2018.

RIBEIRO, Osni Moura; COELHO, Juliana Moura Ribeiro. **Auditoria Fácil**. 2 ed. São Paulo, Saraiva, 2013.

SEBRAE. Serviço de Apoio às Pequenas e Micro e Pequenas Empresas. **Entre os diversos tipos de produtos comercializados, as tintas imobiliárias são responsáveis pela maior parte do faturamento desse setor no Brasil**. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ideias/como-montar-uma-loja-de-tintas,b8b87a51b9105410VgnVCM1000003b74010aRCRD>>. Acesso em 30 set. 2018.

SEBRAE. Serviço de Apoio às Pequenas e Micro e Pequenas Empresas. **Como elaborar o controle de estoque de mercadorias**. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/como-elaborar-o-controle-de-estoque-de-mercadorias,8e80438af1c92410VgnVCM100000b272010aRCRD>>. Acesso em 01 abr. 2019.

SEBRAE. Serviço de Apoio às Pequenas e Micro e Pequenas Empresas. **Controle de contas a pagar**. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/ap/artigos/controle-de-contas-a-pagar,2d56164ce51b9410VgnVCM1000003b74010aRCRD>>. Acesso em 09 abr. 2019.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; MARTINS, Marco Antônio dos Santos. **Manual de Controladoria**. São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA, Marli Terezinha Moraes da. **Controles internos: desafios das Organizações para atingir a efetividade do Sistema de controle interno através das Melhores práticas**. Universidade Federal do Paraná, Pós-graduação em Contabilidade, Curitiba, 2013.

SILVA, Gilberto Crispim; FERREIRA, Celma Duque. **Percepção dos colaboradores sobre o sistema de controle interno numa empresa do segmento varejista**. Artigo aprovado e apresentado na 10ª CRCMG - Convenção de Contabilidade de Minas Gerais. Uberlândia, junho de 2015. Caderno de Administração - v. 24, n. 1, Ano 2016.

STUART, Iris C. **Serviços de auditoria e asseguaração na prática** [recurso eletrônico]. Porto Alegre. AMGH, 2014.

VIEIRA, Eloir Trindade Vasques. **Melhores práticas editoriais da ANPAD A Importância da Auditoria Interna e do Controle Interno, na Redução de Fraudes nas Instituições Financeiras** – Universidade Católica Dom Bosco. REPAE - Revista Ensino e Pesquisa em Administração e Engenharia, São Paulo, v. 1, n. 1, Jan/jun. 2016. ISSN: 2447-6129.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 5.ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.