

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

LILIANA ANDRESSA GABRIEL

**AUDITORIA INTERNA DE ESTOQUES COMO APOIO NOS CONTROLES
INTERNOS: ESTUDO DE CASO NO MERCADO AGROPECUÁRIO DE UMA
COOPERATIVA**

BENTO GONÇALVES

2019

LILIANA ANDRESSA GABRIEL

**AUDITORIA INTERNA DE ESTOQUES COMO APOIO NOS CONTROLES
INTERNOS: ESTUDO DE CASO NO MERCADO AGROPECUÁRIO DE UMA
COOPERATIVA**

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

Orientador TCC I: Prof. Dr. Fernando Ben
Orientador TCC II: Prof. Dr. Fernando Ben

BENTO GONÇALVES

2019

LILIANA ANDRESSA GABRIEL

**AUDITORIA INTERNA DE ESTOQUES COMO APOIO NOS CONTROLES
INTERNOS: ESTUDO DE CASO NO MERCADO AGROPECUÁRIO DE UMA
COOPERATIVA**

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

Orientador TCC I: Prof. Dr. Fernando Ben
Orientador TCC II: Prof. Dr. Fernando Ben

Aprovado (a) em 01/07/2019

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Dr. Fernando Ben
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof. Ms. Joice de Souza
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof. Dr. Renato Breitenbach
Universidade de Caxias do Sul - UCS

AGRADECIMENTOS

Desejo expressar meus sinceros agradecimentos a todas as pessoas, que direta ou indiretamente, colaboraram para a realização deste trabalho. Agradeço em especial ao meu orientador, Prof. Dr. Fernando Ben, pela sua dedicação e pelos ensinamentos que pude adquirir durante essa etapa de minha vida. Agradeço a empresa estudada por aceitar ser o objeto de estudo deste trabalho e pelo auxílio fornecido. Agradeço de forma especial, a minha família pelo apoio e compreensão durante esse período. Agradeço também os meus professores, pelo empenho e dedicação em repassar seus conhecimentos, sendo fundamentais para minha formação.

“O conhecimento torna a alma jovem e diminui a amargura da velhice. Colhe, pois, a sabedoria. Armazena suavidade para o amanhã.”

Leonardo da Vinci

RESUMO

O presente trabalho aborda um estudo de caso sobre o papel da auditoria interna de estoques como apoio nos controles internos de uma empresa da serra gaúcha. Os objetivos da pesquisa visam demonstrar a importância que auditoria interna possui para a manutenção dos controles internos da empresa, bem como, mapear as atividades desenvolvidas e analisar o curso de sua execução. Como método de estudo utiliza-se a pesquisa qualitativa, através de uma abordagem teórica sobre os assuntos tratados no estudo e uma análise prática das características e processos utilizados na empresa estudada. A coleta de informações é realizada através da observação das atividades da empresa e da análise de alguns papéis de trabalho. Os resultados foram obtidos através da verificação de algumas ações, como o funcionamento das compras, o atendimento aos clientes, o controle do estoque e a execução de uma análise da auditoria interna realizada em um determinado período, que através deles, foi possível determinar que na empresa estudada existem bons controles internos, porém, há a necessidade de aprimorar alguns deles, como a segregação de funções. Outra característica destacada são os apontamentos feitos pela auditoria interna, que interagem diretamente com os controles internos da empresa e oferecem sugestões claras para a gestão, visando à proteção do ativo mais relevante da empresa, o estoque.

Palavras-chave: Auditoria interna. Controle interno. Estoques.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Roteiro do processo de auditoria	26
Figura 2 - Posição da auditoria interna.....	30
Figura 3 - Diferenças entre auditoria interna e externa	32
Figura 4 - Organização do ambiente de controle	37
Figura 5 - Processo operacional.....	56
Figura 6 - Cronograma de inventário físico	61
Figura 7 - Diário de contagem	62
Figura 8 - Etapas da auditoria interna	64
Figura 9 - Atribuições da auditoria interna.....	77

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 - Ajustes por categoria.....	65
Quadro 2 - Cálculo do indicador de ajuste de estoque.....	65
Quadro 3 - Diário de contagem da auditoria interna.....	66
Quadro 4 - Relatório de auditoria interna	69
Quadro 5 - Diário de contagem do mês de abril.....	71
Quadro 6 - Relatório de auditoria interna de abril.....	74

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Formulários de controle interno.....	58
Tabela 2 - Categorias de produtos	59
Tabela 3 - Indicadores de desempenho do estoque	63

LISTA DE SIGLAS

AUDIBRA	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
BACEN	Banco Central do Brasil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
NBC P	Norma Brasileira de Contabilidade Profissional
NBC T	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
NBC TG	Norma Brasileira de Contabilidade Geral
PEPS	Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair
PMP	Preço Médio Ponderado
PMRC	Prazo Médio de Recebimento de Compras
PMRE	Prazo Médio de Renovação de Estoque
PMRV	Prazo Médio de Recebimento de Vendas
UEPS	Último a Entrar, Primeiro a Sair

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	13
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	14
1.2.1	Delimitação do tema	14
1.2.2	Definição do problema de pesquisa	15
1.3	HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES	16
1.4	OBJETIVOS	16
1.4.1	Objetivo geral	16
1.4.2	Objetivos específicos	16
1.5	JUSTIFICATIVA	16
1.6	ESTRUTURA DO ESTUDO	18
2	REFERENCIAL TEÓRICO	20
2.1	CONTABILIDADE	20
2.1.1	História da contabilidade	20
2.1.2	Conceitos de contabilidade	21
2.1.3	Princípios da contabilidade	22
2.2	AUDITORIA	23
2.2.1	Origem da auditoria	24
2.2.2	Conceito e objetivo da auditoria	25
2.2.3	Procedimentos de auditoria	26
2.2.4	Função e responsabilidade do auditor	28
2.3	TIPOS DE AUDITORIA	29
2.3.1	Auditoria interna	29
2.3.2	Auditoria externa	31
2.4	NORMAS BRASILEIRAS DE AUDITORIA	33
2.4.1	NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica	34
2.4.2	NBC TI – de Auditoria Interna	34
2.4.3	NBC PG 100 – Aplicação Geral aos Profissionais da Contabilidade ..	35
2.4.4	NBC PA – do Auditor Independente	35
2.5	CONTROLE INTERNO	36

2.5.1	Conceito e definições de controle interno	36
2.5.2	Importância do controle interno	38
2.5.3	Avaliação e limitações do controle interno	38
2.5.4	Princípios do controle interno	39
2.5.5	Controles baseados em indicadores	40
2.6	ESTOQUE	42
2.6.1	Aspectos conceituais	43
2.6.2	Classificação e critério de avaliação dos estoques	44
2.6.3	Inventário físico	45
2.6.4	Sistemas de inventário	46
2.6.4.1	Sistema de inventário permanente	46
2.6.4.2	Sistema de inventário periódico.....	47
2.6.5	Auditoria interna de estoques	47
3	METODOLOGIA	49
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	49
3.2	PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	50
4	ESTUDO DE CASO	52
4.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA.....	52
4.1.1	Histórico e apresentação da empresa	52
4.1.2	Organização interna da empresa estudada	53
4.1.3	Identificação das rotinas internas	55
4.1.4	Mapeamento dos controles internos	57
4.1.5	Classificação dos estoques	59
4.1.6	Sistemática de controle do estoque	60
4.2	PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA INTERNA DE ESTOQUES.....	63
4.2.1	Planejamento de auditoria	64
4.2.2	Contagem física	66
4.2.3	Verificação das transações e apuração dos resultados	67
4.2.4	Relatório de auditoria interna	69
4.2.5	Análise de auditoria interna	70
4.2.6	Indicadores de desempenho	75
4.2.7	Relevância da auditoria interna	76

4.3	ANÁLISES E CONSIDERAÇÕES	78
4.3.1	Sugestões para a empresa.....	78
4.3.2	Sugestões de trabalhos futuros	80
5	CONCLUSÃO	82
	REFERÊNCIAS.....	84

1 INTRODUÇÃO

As crescentes modificações e atualizações que estão sendo atribuídas para as empresas promovem a necessidade da utilização de ferramentas de controle mais eficazes, dentre elas destaca-se a auditoria interna.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

A auditoria interna baseia-se na execução de verificações dos procedimentos internos das organizações. Segundo Crepaldi (2016), a auditoria interna representa um controle gerencial no qual se utiliza da análise e avaliação da eficiência de outros determinados controles. Afirma ainda que a utilização deste tipo de auditoria é facultativa, sendo determinada pela empresa e que suas práticas atuam como instrumentos de apoio à gestão, bem como, a verificação do funcionamento dos controles internos. No pronunciamento NBC T 12 “A auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade”. Em suma, compreende-se que a auditoria interna baseia-se na verificação prática da realização das ações internas da empresa.

É visto no meio empresarial que os estoques representam valores expressivos de patrimônio da entidade, visto que, os mesmos se não controlados, podem auferir perdas significativas no faturamento e nas receitas da empresa. A auditoria interna e as práticas de controle interno são ações fundamentais de controle e prevenção de perdas, outrora, a implantação dessas práticas estabelece benefícios não somente financeiros, como também na organização interna de atividades e atribuição de responsabilidades. A adoção desses recursos possibilita inferir de informações importantes para a tomada de decisão e para o gerenciamento do negócio, possibilitando a existência de documentos de comprovação e análise da eficiência dos procedimentos internos.

Segundo Hoog (2012), dentro do novo contexto da globalização, a auditoria compreende-se como uma atividade participativa, abrangendo um aspecto de assessoria empresarial, deixando para trás sua característica de investigadora e passando a assumir um caráter de orientadora.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

O sistema de controle pode ser definido como a chave principal para uma boa administração das rotinas empresariais, todavia, para obter excelência em seus resultados, deve-se promover uma constante verificação da sua utilização.

1.2.1 Delimitação do tema

É indiscutível a afirmação de que a lucratividade e a rentabilidade são fatores fundamentais para a obtenção do sucesso da empresa, todavia, para que esses elementos se concretizem é necessário estruturar uma perfeita segmentação de processos e usufruir da utilização de ferramentas auxiliares. Os estoques são considerados como um patrimônio relevante para a empresa, pois sua falta ou mau controle podem gerar inúmeros prejuízos financeiros para a entidade.

(...) os estoques representam um dos ativos mais importantes do capital circulante e da posição financeira, de forma que sua correta determinação no início e no fim do período contábil é essencial para uma apuração adequada do lucro líquido do exercício (MARTINS, et. al., 2013, p.79).

O controle permanente dos estoques através inventário físico é uma forma de prevenir faltas e perdas financeiras para a empresa, sendo que, seu controle deve ser segmentado de forma correta para não haver possibilidades de manipulação dos processos ou negligências por parte de colaboradores. A segmentação de funções é indispensável para haver coerência e transparência no processo de controle de estoques, todavia, há a necessidade de determinar a série de rotinas internas para administrar as tarefas executadas. De acordo ainda com Martins et. al. (2013), a apuração quantitativa dos estoques depende da utilização da prática de bons controles analíticos incorporados ao controle interno, proporcionando grande importância, não somente para fins contábeis, mas também para fins gerenciais.

Os controles internos são ações que visam melhorar o funcionamento prático da organização interna, visto que, a partir deles podem-se extrair informações relevantes para o controle financeiro da empresa. Segundo Melo e Santos (2017), a manutenção dos controles internos na empresa é tão importante quanto a sua

implantação, visto que, a responsabilidade de vistoriá-los designa-se à auditoria interna.

A auditoria interna de estoques possui papel fundamental no processo acima descrito, pois a partir dela obtêm-se a verificação da qualidade dos trabalhos exercidos e a certificação da utilização dos controles internos, bem como, a detecção e avaliação de falhas. Para Crepaldi (2016), a auditoria interna designa-se a revisar as operações, analisar e avaliar a eficiência dos controles adotados, contudo, essa prática integra um domínio específico dos procedimentos utilizados para efetuar o controle de estoques e sinteticamente, extrair informações relevantes das rotinas do setor.

(...) a definição tradicional do auditor interno esta sendo *há* muito tempo modificado pelas novas concepções da gestão empresarial, que veem na auditoria interna um importante aliado para a revisão das operações desenvolvidas pelas áreas operacionais e de base (MELO; SANTOS, 2015, p. 43).

O mapeamento da referida pesquisa, designa-se a verificar as condições de manutenção dos estoques, aplicação de controles internos e a influência dos apontamentos da auditoria interna em uma filial de mercado agropecuário, setor pertencente a uma cooperativa localizada na serra gaúcha. A análise dos dados será utilizada como caráter informativo e passível de apontamentos ou sugestões de melhorias em seus processos.

1.2.2 Definição do problema de pesquisa

A partir da delimitação do tema de pesquisa descrito, propõe-se a seguinte questão de pesquisa: Qual a importância da aplicação da auditoria interna de estoques e o mapeamento das fragilidades nas rotinas internas da empresa, como ferramenta auxiliar para melhor gerenciar a utilização das práticas dos controles internos na empresa?

A definição do problema de pesquisa traz uma referência da importância da auditoria interna de estoques como auxiliar no processo de mapeamento dos controles internos, evidenciando as fontes de trabalho da auditoria na detecção de erros ou apontamentos de melhorias.

1.3 HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES

H₁: A empresa que utiliza a auditoria interna possui pleno domínio da aplicação correta dos controles internos.

H₂: A empresa que efetua o controle dos estoques possui menos perdas financeiras e é melhor estruturada.

H₃: A empresa que utiliza a auditoria interna possui maiores informações sobre indicadores.

1.4 OBJETIVOS

Apresenta-se a seguir, o objetivo geral e os objetivos específicos do estudo de caso.

1.4.1 Objetivo geral

Demonstrar a importância da aplicação da auditoria interna de estoques para colaborar com o bom funcionamento dos controles internos da empresa.

1.4.2 Objetivos específicos

- Realizar um levantamento bibliográfico sobre a auditoria interna e os controles internos;
- Verificar o processo de controle de estoques e suas fragilidades;
- Analisar o sistema de controle interno implantado e sugerir alterações;
- Avaliar a implicação da auditoria interna nas rotinas da empresa;
- Sugerir a utilização de novas práticas nas rotinas internas.

1.5 JUSTIFICATIVA

A auditoria interna, para fins de pesquisa, assume um papel de minoração, porém, constitui-se de um tema amplo e de extrema importância para a organização interna da empresa. No Brasil, suas práticas ainda são desconhecidas e não aceitas por grande parte dos gestores e das organizações, com exceção das grandes

companhias, fato que constitui a necessidade da aplicação de um estudo descritivo de seus processos e aplicações para determinar sua relevância.

A verificação dos resultados da utilização da auditoria interna pode ser determinada através de análises setoriais ou indicadores econômicos e de desempenho. Atualmente, existe uma gama muito grande de empresas que não possuem um bom controle de seus processos internos, bem como, seus indicadores econômicos e financeiros, fato que acarreta impactantes perdas financeiras se analisadas em um determinado período de tempo. A auditoria interna possui excelentes procedimentos para o mapeamento de atividades, sendo possível exercer um domínio na detecção de problemas ou falhas em processos, fato esse que constitui uma diminuição de prejuízos.

O controle dos estoques constitui-se como um dos mais importantes procedimentos internos em uma organização, devendo ser executado de forma precisa, sem a existência de falhas ou omissões. Os estoques possuem um valor fundamental na empresa e são dotados de um risco muito grande, pois neles está concentrado grande parte do capital, outrora, se mal controlados, podem gerar amplos prejuízos financeiros para a empresa. A aplicação da auditoria interna nos estoques assegura a certificação de que as atividades estão sendo realizadas de acordo com o requisito da empresa, podendo ainda, detectar possíveis problemas de conduta ou elaboração.

Segundo Crepaldi (2016), a auditoria interna envolve todas as atividades da empresa e seu objetivo é auxiliar os gestores no processo administrativo através do fornecimento de análises, recomendações e comentários. Essa afirmação fortalece a temática de que os procedimentos da auditoria interna possuem caráter preventivo para administração da empresa, sendo possível extrair dela, informações colaborativas no processo de decisão.

A escolha do tema remete ao auxílio promovido pela utilização da auditoria interna na redução dos prejuízos sucedidos por mau controle dos estoques ou pela incorreta utilização dos controles internos, outrora, diversas empresas não utilizam essas práticas, elaborando suas rotinas organizacionais de forma aleatória, sem a observância de uma fundamentação técnica e sem a aplicação da segmentação de funções, onde um único funcionário realiza inúmeras tarefas e não conta com a supervisão das mesmas, promovendo riscos para a transparência das atividades.

Contudo, a existência da prática da auditoria interna de estoques não basta para o bom gerenciamento do setor, sendo necessário saber utilizar da informação fornecida. Avaliar a prática dos controles internos e promover mudanças também são ações necessárias para melhor desenvolver a gestão. Segundo Attie (2011, p. 287) “a finalidade da revisão quanto à qualidade do desempenho é assegurar que os objetivos da organização foram atingidos”. Diante da afirmação, contempla-se a viabilidade da adequação da auditoria interna com os controles internos, ambos aliados configuram um desenvolvimento harmonioso para empresa, implicando seus reflexos nos indicadores da entidade.

Perante o exposto, percebe-se que o tema apresentado configura-se como um importante assunto a ser examinado, possuindo grande valia para fins acadêmicos, científicos e principalmente profissionais, devido ao descrédito ainda enfrentado nas empresas brasileiras e configurando-se como aceitável sua execução.

1.6 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo apresenta-se uma contextualização do tema, a abordagem dos objetivos, a questão da pesquisa, bem como o problema a ser estudado, a apresentação de algumas hipóteses e a justificativa do estudo. Esta seção possui um caráter introdutório, com o intuito de informar a temática do projeto e salientar os principais temas comentados ao longo da leitura.

O segundo capítulo contempla uma abordagem dos contextos referenciados na pesquisa, como os aspectos teóricos que devem ser utilizados para efetivar a introdução e a manutenção da auditoria interna de estoques. O capítulo disponibiliza de uma exposição da temática de estudo confrontada com os conceitos descritos por diversos autores e suas opiniões a respeito do assunto. O objetivo principal é salientar a importância da abrangência do tema, a auditoria interna de estoques e confrontá-lo com assuntos secundários.

Na terceira seção será demonstrado o sistema metodológico utilizado para executar a pesquisa. Serão contemplados os aspectos conceituais de um estudo de caso que visa demonstrar os procedimentos práticos utilizados na auditoria e sua importância para o gerenciamento do uso dos controles internos e da prevenção de prejuízos financeiros.

O quarto capítulo é composto pelo estudo de caso. Nesta seção são apresentadas as informações coletadas na empresa estudada com o objetivo de executar a análise do problema, a relevância da auditoria interna para a gestão dos controles internos da entidade. O estudo é realizado através de um levantamento da organização interna da empresa e das atividades executadas diariamente por seus colaboradores. O capítulo demonstra também, o mapeamento dos controles internos existentes e a verificação das características da auditoria interna efetuada na empresa. Através da verificação das informações, avalia-se o ambiente dos controles e da auditoria interna e efetua-se algumas considerações em relação às rotinas e aos trabalhos executados. O capítulo dispõe também de uma seção com sugestões para a empresa estudada, bem como, a indicação de modificações em alguns processos internos, com vistas à melhoria contínua da gestão dos controles internos.

O quinto capítulo apresenta a conclusão do trabalho, determinando as considerações finais sobre o tema estudado e efetuado o apontamento de algumas características importantes sobre a relevância da utilização da auditoria interna no setor dos estoques e dos controles internos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O presente capítulo destina-se a efetuar a introdução teórica do trabalho, com vistas sobre os temas abordados e suas respectivas referências técnicas.

2.1 CONTABILIDADE

As concepções de contabilidade são fundamentais para iniciar uma análise sobre controles empresariais. A contabilidade, em suma, possui diversas ferramentas que possibilitam a verificação da situação financeira e patrimonial da empresa.

2.1.1 História da contabilidade

O surgimento da contabilidade esta fortemente ligada à preocupação do homem com seus bens capitais. Desde os primórdios, a necessidade de controle se faz presente nas civilizações, sendo percebida pelos homens primitivos que através de seus registros de caça e de seus rebanhos, criaram uma forma de inventariar suas propriedades.

Para Ludícibus (2015, p. 17):

(...) a preocupação com as propriedades e a riqueza é uma constante do homem da antiguidade (como hoje também o é), e ele teve de ir aperfeiçoando seu instrumento de avaliação da situação patrimonial à medida que as atividades foram-se desenvolvendo em dimensão e em complexidade.

Ludícibus (2015) comenta que alguns historiadores determinam indícios significativos da existência de contas à aproximadamente 2.000 anos a.C., contudo, a prática de uma contabilidade mais robusta pode ser percebida no terceiro milênio antes de Cristo, nas antigas localidades das civilizações Suméria, Babilônica e Mesopotâmica.

Marion (2015) diz que a contabilidade surgiu do desejo dos detentores do patrimônio em acompanhar e mensurar sua saúde financeira e através dela exercer uma melhor tomada de decisão. Afirma ainda, que a ascensão da contabilidade dá-

se, principalmente, pela relevância das publicações do Frei Luca Pacioli com o método das partidas dobradas e que a política de trocas, o surgimento da burguesia e o mercantilismo tornaram-se referências fundamentais para a consolidação da contabilidade.

De acordo ainda com Ludícibus (2015), a contabilidade evoluiu principalmente no que se refere à ordem da organização, buscando aplicar a ordem onde até então, reina o caos.

Segundo as considerações de Luz (2015), o surgimento da contabilidade pode ser assimilado paralelamente à história da humanidade, vinda do desejo de controlar tudo o que se possui. Contudo, verifica-se que a partir do surgimento do sistema de trocas, o controle dos bens tomou uma importância maior, necessitando de uma administração formal, na qual se torna intrínseco o uso da contabilidade.

Entende assim, que a contabilidade desde o início de suas manifestações esteve presente na evolução da sociedade. Suas contribuições para o desenvolvimento da economia refletem hoje nos avanços tecnológicos aplicados as empresas, podendo ser configurada como uma ciência social.

2.1.2 Conceitos de contabilidade

A determinação dos conceitos de contabilidade provém da assimilação da palavra contabilidade com ciência ou arte, contudo, no âmbito exploratório sua prática deriva-se a um caráter analítico e evolutivo, voltada ao estudo do patrimônio.

Segundo o entendimento de Padoveze (2016), a contabilidade designa-se como um sistema de informação que tem por objetivo efetuar o controle patrimonial da entidade através da busca por eventos que promovam alterações ao patrimônio da empresa, como classificação e mensuração de registros. Para ele, o controle do patrimônio possui como referência teorias, princípios e metodologias que se encontram em constante processo de atualização e são efetuados através de uma mídia de sistemas de informação.

Gonçalves e Baptista (2011, p. 3) definem contabilidade como “Ciência que tem por objeto o estudo do patrimônio a partir da utilização de métodos especialmente desenvolvidos para coletar, registrar, acumular, resumir e analisar todos os fatos que afetam a situação patrimonial de uma pessoa”.

Afirmam ainda que a contabilidade é uma ciência, pois possui um objeto de estudo e um método de investigação próprio. Comentam também, que o objeto de estudo aplicado à contabilidade visa ir muito mais além dos lançamentos contábeis, outrora, busca atingir o controle sobre a riqueza patrimonial e suas mutações.

Na concepção de Szuster et. al. (2013, p. 15), a contabilidade se configura como “um instrumento para a gestão e controle das entidades, além de representar um sustentáculo da democracia econômica, já que, por seu intermédio, a sociedade é informada sobre o resultado da aplicação dos recursos conferidos às entidades”. Define ainda que a contabilidade remete-se ao objetivo de medir e mensurar as informações financeiras da entidade com o intuito de informar os aspectos do patrimônio.

Para Chagas (2013), a finalidade da contabilidade como ciência propõe que, além de determinar o controle do patrimônio e de suas variações, possibilita ao administrador usufruir de recursos para analisar dados fundamentais para o processo de tomada de decisão. Define também, que o balanço patrimonial configura-se como um dos principais recursos para executar essa análise, pois através dele extraem-se informações que possibilitam ao administrador posicionar-se em relação a novos investimentos.

Assim, pode-se verificar que a contabilidade visa determinar e registrar todos os fenômenos que ocorrem com o patrimônio da empresa, visto que, a partir de suas informações é possível determinar quanto retorno positivo traz a entidade.

2.1.3 Princípios da contabilidade

Os princípios de contabilidade, conforme descreve Santos (2014), possui sua origem paralela à história da contabilidade. Seu início provém do período da Revolução Industrial, onde surge o mercado de capitais e a necessidade de registrar e controlar o patrimônio. A criação dos princípios é resultante da necessidade de haver um padrão unânime no registro das demonstrações contábeis, na qual todos os países devessem respeitar o mesmo padrão para estabelecer ordem nas informações contábeis.

Segundo as definições sobre os princípios de contabilidade apresentados por Luz (2015), afirma-se que os princípios contábeis constituem-se como axiomas contábeis, responsáveis por delimitar o entendimento da aplicação das técnicas da

contabilidade. Defende ele, que cada princípio possui uma função e uma importância particular, de modo que, a contabilidade obtenha condições reais de exercer o seu papel e fornecer modelos específicos de demonstração de informações.

Para Iudícibus (2018), os princípios da contabilidade possuem a missão da constituição de um núcleo comum que tem como função auxiliar no discernimento da aplicação dos objetivos da contabilidade. Para ele, os princípios possuem aspecto de norteadores da profissão, responsabilizando-se por determinar a direção a ser tomada.

O Conselho Federal de Contabilidade, por intermédio da Resolução 750/93, atualizada pela Resolução 1.282/10, confere a aplicação dos seguintes Princípios de Contabilidade:

- I) Entidade;
- II) Continuidade;
- III) Oportunidade;
- IV) Registro Pelo Valor Original;
- V) Atualização Monetária (Revogado pela Resolução CFC nº. 1.282/10);
- VI) Competência;
- VII) Prudência.

2.2 AUDITORIA

Os avanços promovidos pela contabilidade incluem o surgimento da necessidade da utilização de programas de controle patrimonial. A auditoria surge para confirmar a veracidade dos procedimentos realizados pela contabilidade com a finalidade de gerar exatidão na informação contábil produzida. As práticas da auditoria promovem, além de relatórios, opiniões objetivas a respeito da empresa auditada, além de fornecer suporte para a administração. A seguir abordam-se conceitos teóricos e metodológicos sobre a auditoria e suas atribuições.

2.2.1 Origem da auditoria

A origem dos procedimentos da auditoria vem da necessidade da atualização da realidade econômica da empresa para os sócios e investidores. O forte crescimento das empresas e o desenvolvimento da contabilidade podem ser considerados como uns dos motivos principais para haver essa necessidade de verificação.

Maffei (2015) diz que o surgimento do termo auditoria vem da Inglaterra e que o crescimento da atividade, em meados do século XIX, proporcionou o surgimento dos escritórios de auditoria e o posterior desenvolvimento das suas tarefas.

Segundo Attie (2011), o surgimento de grandes companhias distribuídas em diversas partes do mundo e o seu simultâneo desenvolvimento e participação acionária, despertaram a necessidade de confirmação de suas informações financeiras. Afirma também, que a contabilidade é a primeira disciplina que possui função de auxiliar o administrador no seu processo de tomada de decisão, visto que, a auditoria é segmentada como um instrumento de verificação da própria contabilidade.

Em seus pronunciamentos, Almeida (2012), diz que a auditoria surgiu legalmente no Brasil no ano de 1965, regida pela Lei nº 4.728. Após isso, o Banco Central do Brasil adotou a operação e tornou obrigatória para a maioria das grandes companhias. Seguindo com a afirmação de Almeida, em 1976, a Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76, art. 177) dispôs que as empresas de capital aberto devem ser auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários – CVM.

Attie (2011) faz referência à obrigatoriedade de auditoria apenas para as empresas integrantes do Mercado de Capitais e do Sistema Financeiro, visto que, não há ainda uma totalidade de empresas que fazem uso das práticas da auditoria.

Portanto, é possível identificar que as práticas da auditoria são provenientes do aperfeiçoamento da contabilidade e do constante crescimento das empresas, visto que, cada vez mais se tornam necessárias para solidificar o bom controle das entidades.

2.2.2 Conceito e objetivo da auditoria

A auditoria caracteriza-se como um instrumento de controle administrativo que visa avaliar as informações contábeis de modo que as mesmas exerçam confiança e segurança de suas demonstrações.

Para Attie (2011, p. 5) “a auditoria é especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Chiavenato (2010) define auditoria como um importante elemento de gestão para a organização, pois possui o propósito de manter a empresa constantemente informada sobre suas múltiplas atividades operacionais e fornecer subsídios fundamentais para a tomada de decisão.

A aplicação da auditoria não se restringe apenas em verificar a qualidade das informações contábeis, mas também, atua em diversos campos da empresa, formando conexões que podem servir de instrumentos de prevenção de erros ou verificações de melhorias.

Segundo Ribeiro (2013), o conceito tradicional de auditoria refere-se na verificação da fidedignidade as informações contidas nas demonstrações contábeis através de um exame minucioso dos registros contábeis e da documentação. Comenta também, que a auditoria envolve a avaliação das práticas contábeis utilizadas, sendo que, a mesma necessita da utilização de determinados procedimentos para a obtenção de evidências. A avaliação da adequação das práticas adotadas é essencial para a obtenção de resultados confiáveis.

Sobre a definição da auditoria e o objetivo de seus procedimentos, confirma Perez Junior (2012, p. 2):

(...) auditoria pode ser definida como o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática das transações, procedimentos, rotinas e demonstrações financeiras de uma entidade, com o objetivo de fornecer a seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre sua adequação.

Attie (2011) apresenta como objetivo geral da auditoria a obtenção da certificação da veracidade das informações contábeis desenvolvidas pela empresa

auditada e a partir delas, emitir uma opinião. A Figura 1 demonstra uma síntese do pensamento de Attie.

Figura 1 - Roteiro do processo de auditoria



Fonte: Attie (2011, p. 25).

Conforme relatado na Figura 1, Attie (2011) determina que a primeira etapa do processo de auditoria é a análise das afirmações e a busca pelos elementos comprobatórios, bem como, a identificação do significado da afirmação para a posterior formação de opinião.

A utilização da auditoria e de seus relatórios, além de promover benefícios para a empresa no âmbito organizacional, configura-se como uma importante ferramenta de apoio na tomada de decisão.

2.2.3 Procedimentos de auditoria

A garantia da certificação da excelência dos trabalhos da auditoria somente pode ser comprovada mediante a aplicação de procedimentos e testes. A verificação prática dos registros da empresa permite detectar a evidência de auditoria, fator fundamental para compor a opinião do auditor.

Os procedimentos de auditoria, conforme Melo e Santos (2017), visam coletar evidências sobre a existência e propriedade dos bens da empresa, a veracidade da ocorrência de transações, avaliação dos ativos e passivos a

abrangência das informações. Todavia, durante a realização dos procedimentos, o auditor deve considerar a relevância e a confiabilidade das informações coletadas.

Sobre a aplicação dos trabalhos de auditoria, Maffei (2015, p. 131) enfatiza que:

Os procedimentos de auditoria a serem aplicados são sempre uma questão de julgamento do auditor em função das circunstâncias, dos riscos envolvidos e das prioridades. Assim, não faz sentido falar em procedimentos-padrão ou programas de trabalho-padrão para determinado tipo de auditoria; na verdade, o auditor deve, com base na prévia avaliação dos riscos, eleger os testes a serem aplicados em cada caso.

A aplicabilidade dos procedimentos a serem efetuados é determinada pelo auditor no momento do planejamento da auditoria. Perez Junior (2012) identifica que o auditor, no ato do planejamento, deve observar as particularidades da empresa para melhor selecionar os procedimentos a serem realizados. Determina que o auditor deve observar a determinação dos riscos da auditoria, a atualização das informações, a verificação dos componentes significativos e as considerações gerais sobre a empresa auditada.

Maffei (2015) compreende a divisão dos procedimentos de auditoria em duas categorias: os testes de observância e os testes de substantivos. Para ele, os testes de observância visam à certificação do funcionamento dos procedimentos de controle estabelecidos pela administração, enquanto os testes substantivos promovem a obtenção de evidências quanto à exatidão e validade das informações contábeis da entidade.

Outrora, Melo e Santos (2017) citam os dois tipos de procedimentos de auditoria registrados pela NBC TA 500 (R1): procedimentos de avaliação de riscos e procedimentos adicionais de auditoria. Descrevem eles, que os procedimentos de avaliação de riscos requerem que o auditor, através das respostas obtidas na empresa, mesure a distorção do risco, já os procedimentos adicionais devem coletar evidências de confiança sobre o sistema de controle.

A aplicação prática dos procedimentos de auditoria deve ser efetuada através de uma amostragem do grupo de contas auditado. Para cada grupo de contas, existem procedimentos específicos para serem utilizados.

Perez Junior (2012) exemplifica os principais grupos de contas auditadas e seus respectivos procedimentos de verificação:

- a) Disponibilidades: contagem de caixa, avaliação e testes de transferências e reconciliação bancária, testes de circularização e aplicação financeira e teste de liquidação;
- b) Vendas e contas a receber: testes de vendas, circularização de clientes, testes de amarração, análise da adequação do ajuste para devedores duvidosos e inventário de duplicatas a receber em carteira;
- c) Estoques: inventário físico, teste de compras e custo, circularização do estoque em poder de terceiros, teste do ajuste para perdas;
- d) Investimentos: circularização de empresas investidas e portadores de títulos, teste de equivalência patrimonial e contagem de títulos;
- e) Imobilizado: teste de existência física, inventário físico, teste de adições e baixas, de adequação da vida útil e critério de depreciação e teste de recuperabilidade;
- f) Intangível: teste de adequação da vida útil e critério de amortização e teste de recuperabilidade;
- g) Fornecedores: circularização de fornecedores e teste de liquidação;
- h) Financiamentos: circularização de instituições financeiras e análise de garantias;
- i) Impostos a pagar: testes de liquidação de saldo e revisão do cálculo;
- j) Salário e contribuições: Revisão das conciliações de saldos bancários e testes de folha de pagamento.

Contudo, cabe salientar a relevância da correta determinação dos procedimentos de auditoria efetuados para proferir certificação na formação da opinião do auditor e representar, de forma real, a situação da empresa.

2.2.4 Função e responsabilidade do auditor

O auditor contábil, por obrigatoriedade, deve ser um profissional formado em Ciências Contábeis e que possua registro no Conselho Regional de Contabilidade. Na decorrência de seus processos, o auditor deve obedecer às Normas de Conduta estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade e possuir transparência em seus trabalhos.

Conforme afirmam Lima e Castro (2009), o auditor contábil deve possuir conhecimentos suficientes sobre a entidade auditada antes de iniciar seus trabalhos,

para que não haja dúvidas quanto às transações efetuadas e não implique risco ao alcance da auditoria.

O alcance dos trabalhos de auditoria pode variar conforme o tipo de auditoria executada. Para Almeida (2012), existem diferenças entre os objetivos do auditor interno e externo: enquanto o auditor externo visa emitir um parecer sobre as demonstrações contábeis, com a finalidade de verificar se elas de fato refletem a posição patrimonial da empresa, o auditor interno busca examinar se as normas e controles internos estão sendo seguidos e se as áreas operacionais estão atuando de maneira correta.

Outrora, Crepaldi (2016, p. 7) diz que “o papel primeiro do auditor não é detectar fraudes, mas se no decurso de seu trabalho ele as descobre, comunica, através de seu relatório, os efeitos correspondentes”.

Portanto, compreende-se que a função principal do auditor é emitir uma opinião e documentos confiáveis a respeito de sua avaliação. A busca da fraude não se constitui como requisito básico da auditoria, mas se ela houver e for detectada, cabe ao auditor efetuar o registro e comunicar a devida ocorrência.

2.3 TIPOS DE AUDITORIA

A auditoria é caracterizada por dois tipos, a auditoria interna e a externa. Cada uma delas possui suas particularidades, todavia, ambas destinam-se a verificar os trabalhos realizados na empresa e emitir uma opinião.

2.3.1 Auditoria interna

A auditoria interna constitui-se como um exercício de avaliação das atividades internas da empresa, exercidas por um funcionário da própria entidade.

De acordo com Lins (2017) a auditoria interna busca a avaliação do desempenho no setor operacional da entidade, identificando possíveis não conformidades com a utilização dos controles internos, sistemas de informação e qualidade dos produtos e serviços prestados.

Conforme o AUDIBRA (2018):

A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

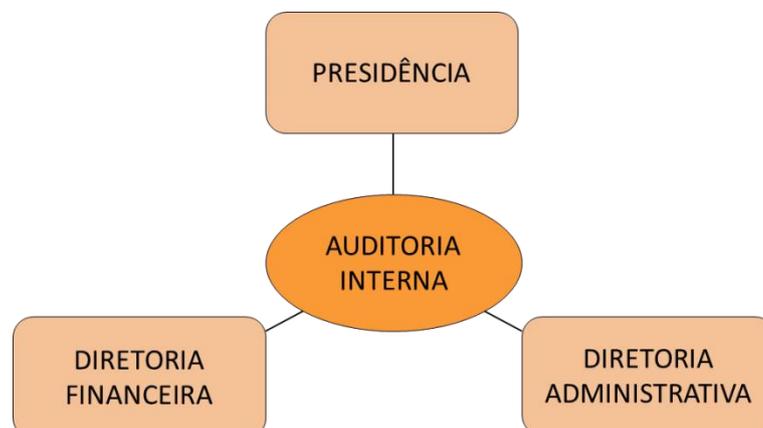
Ainda no entendimento de Lins (2017), a auditoria interna busca a identificação da segurança oferecida pelos processos internos da empresa com o objetivo de emitir confiança nas informações geradas, bem como, garantir a salvaguarda dos ativos da empresa.

Segundo Dias (2015), a atividade da auditoria interna é geralmente desempenhada por um departamento específico da entidade determinado pela direção e incumbido de efetuar as verificações e avaliações necessárias nos sistemas operacionais com a intenção de minimizar a ocorrência de fraudes, erros ou práticas ineficazes.

Crepaldi (2016) define que o auditor interno é a pessoa de confiança da administração, sendo que, seus trabalhos não abrangem somente a revisão das demonstrações contábeis, mas sim, a busca por todo o processo operacional da empresa. Sendo possível assim, obter uma visão completa do funcionamento da conduta interna da entidade e proferir sugestões de mudanças ou aperfeiçoamentos nas rotinas internas ou segmentação de tarefas.

A Figura 2 retrata a posição da auditoria interna para a administração da empresa.

Figura 2 - Posição da auditoria interna



Fonte: Elaboração própria da autora.

A partir da imagem, pode-se compreender a relevância da auditoria interna para a empresa, pois como menciona Crepaldi (2016), a auditoria deve ser o setor que exprima confiança para a diretoria da entidade.

No que diz respeito à responsabilidade da auditoria interna, Crepaldi (2016) define que a organização deve estabelecer os campos específicos de atuação da auditoria e propiciar livre acesso a todos os registros de operações que possam vir a ter importância, bem como, a livre aplicação dos testes de avaliação.

Para Melo e Santos (2017), a função do auditor interno na organização sofre ao longo dos anos um importante crescimento, sendo considerada uma atividade significativamente útil nos processos decisórios da administração, com isso, o auditor interno passa de uma função de assessoramento para um especialista em sua área de competência.

É possível perceber, através do avanço das técnicas da auditoria interna, a importância assumida pelos seus procedimentos nas organizações. A gestão empresarial, quando executada por meio de avaliações, possui um controle maior de seus gastos e segurança em seus investimentos.

2.3.2 Auditoria externa

A NBC T 11 conceitua a auditoria externa como “o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a sua adequação”. Sua função baseia-se na análise das demonstrações contábeis e a emissão do parecer sobre a posição patrimonial e financeira da empresa.

Lins (2017) comenta que a auditoria externa possui como finalidade o aumento do grau de confiança nas demonstrações contábeis através da realização de exames de verificação. A conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação também são fatores a serem averiguados pela auditoria independente.

Para Dias (2015), o auditor externo caracteriza-se pela total independência para com a empresa auditada, todavia, seu vínculo com a empresa auditada limita-se ao contrato de prestação de serviços e seus honorários são pagos de acordo com as horas trabalhadas, estipuladas mediante a complexidade dos serviços prestados.

No Brasil, a aquisição do título de auditor independente demanda como requisito básico a formação do profissional em curso superior de Ciências Contábeis,

o registro no Conselho Regional de Contabilidade, a aprovação no Exame de Qualificação Técnica e o registro na Comissão de Valores Mobiliários.

Conforme afirma Maffei (2015), no Brasil, o órgão responsável pela regulação e fiscalização da auditoria externa é o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), auxiliado por outros órgãos como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Banco Central do Brasil (BACEN) e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON). Ambos possuem atribuições específicas como a tradução das normas, a regulação da atividade financeira e a disciplinante do mercado de capitais.

A obrigatoriedade da utilização da auditoria independente é conferida pela Lei nº 11.638/07, art. 3, na qual define que as sociedades de grande porte, dispostas na Lei nº 6.404/76 são sujeitas a auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

A auditoria externa possui finalidades amplamente diferentes das utilizadas pela auditoria interna. A Figura 3, definida por Maffei (2015), apresenta as diferenças entre as duas modalidades de auditoria.

Figura 3 - Diferenças entre auditoria interna e externa

	Auditoria interna	Auditoria externa
Objetivos	Prestar serviços de avaliação e consultoria com o intuito de adicionar valor e melhorar as operações de uma organização	Emitir um parecer sobre as demonstrações contábeis e os relatórios financeiros
Foco principal	Avaliar os processos e controles internos e a efetividade da gestão de riscos	Validar saldos e movimentações
Outros serviços	<ul style="list-style-type: none"> • Consultoria em gestão • Colaboração com a cultura de controles • Alerta sobre riscos estratégicos • Atuação como facilitador • Apoio à tomada de decisão • Coordenação entre os diversos elementos-chave da governança corporativa • Apoio a projetos e avaliações para fins de aquisição, fusão ou cisão. 	<ul style="list-style-type: none"> • Consultoria tributária • Consultoria em gestão e outros temas • Terceirização dos serviços de auditoria interna • Assessoria contábil e outros serviços de apoio (contratação e avaliação de pessoal, escrituração, TI etc.) • Apoio a projetos • Avaliações para fins de aquisição, fusão ou cisão • Serviços de avaliação, perícia e atuariais

Fonte: Maffei (2015, pg. 3).

Conforme exposto na Figura 3, verifica-se que a auditoria interna possui um caráter exploratório, com finalidades de avaliar os processos internos, investigar as ações e efetivar melhorias nas rotinas da empresa, entretanto, a auditoria externa

visa emitir um parecer sobre as demonstrações da empresa sem possuir vínculos com a mesma.

2.4 NORMAS BRASILEIRAS DE AUDITORIA

As normas de auditoria, provenientes das Normas Brasileiras de Contabilidade, como em outras profissões, são um conjunto de padrões norteadores para o exercício da profissão. Lima e Castro (2009) conceituam as normas como quesitos a serem observados pelo profissional no momento da auditoria. Comentam também que as normas podem ser classificadas como relativas à pessoa do auditor e a suas atividades.

Attie (2011) diz que as normas diferem dos procedimentos, pois elas possuem relação com a qualidade dos trabalhos desenvolvidos e dos objetivos esperados. As atividades de auditoria possuem normas específicas para a conduta de seus processos, tanto para o auditor independente como para a auditoria interna.

Perez Júnior (2012) retrata que os trabalhos de auditoria são atividades exclusivas do contador, visto que, a formação superior em Ciências Contábeis é requisito básico para o registro de auditor independente.

Conforme determina o Conselho Federal de Contabilidade pela resolução CFC nº 1.328/11, existe duas categorias de Normas Brasileiras de Contabilidade, as Normas Profissionais e Técnicas.

As Normas Técnicas definem os conceitos doutrinários, os procedimentos de aplicação e a execução dos trabalhos. A Norma Geral – NBC TG define a conduta geral dos profissionais de contabilidade, enquanto para as funções da auditoria, existem duas Normas Técnicas específicas:

- NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica;
- NBC TI – de Auditoria Interna.

Do mesmo modo, o Conselho Federal de Contabilidade afirma que as Normas Profissionais configuram especificações sobre as regras do exercício profissional e se classificam em:

- NBC PG – Geral;
- NBC PA – do Auditor Independente;
- NBC PP – do Perito Contábil.

2.4.1 NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica

Esta norma destina-se exclusivamente às responsabilidades que auditor independente deve estabelecer perante os procedimentos a serem seguidos na decorrência de seus trabalhos de auditoria.

Dentre as normas estabelecidas, destaca-se com relevância:

- a) NBC TA 200 (R1) – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com as Normas de Auditoria;
- b) NBC TA 220 (R2) – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis;
- c) NBC TA 230 (R1) – Documentação de Auditoria;
- d) NBC TA 240 (R1) – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis;
- e) NBC TA 300 (R1) – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis;
- f) NBC TA 315 (R1) – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente;
- g) NBC TA 500 (R1) – Evidência de Auditoria;
- h) NBC TA 520 – Procedimentos Analíticos;
- i) NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis.

2.4.2 NBC TI – de Auditoria Interna

A NBC TI 01, oriunda da antiga numeração NBC T 12 e da Resolução CFC nº 986/03, faz menção às atribuições da auditoria interna das organizações no âmbito do aperfeiçoamento dos processos internos.

É composta pelas seguintes etapas:

- a) Conceituação e Disposições Gerais;
- b) Normas de Execução dos Trabalhos;
- c) Normas Relativas ao Relatório da Auditoria Interna.

2.4.3 NBC PG 100 – Aplicação Geral aos Profissionais da Contabilidade

A norma de Aplicação Geral orienta os princípios éticos que devem ser cumpridos pelos profissionais de contabilidade, sendo estabelecidos como:

- a) Integridade: impõe o uso da honestidade, justiça e veracidade em todos os relacionamentos profissionais e comerciais;
- b) Objetividade: implica a obrigação de não comprometer o julgamento profissional por influências de terceiros;
- c) Competência e Zelo Profissionais: compreende a utilização racional do conhecimento do profissional perante as normas e sua constante atualização;
- d) Sigilo Profissional: determina a obrigação do profissional em abster-se de divulgar ou utilizar indevidamente informações provenientes de seus trabalhos ou clientes;
- e) Comportamento Profissional: orienta a obrigatoriedade dos profissionais em cumprir a legislação e regulamentação pertinente ao exercício da profissão, bem como, promover o prestígio na divulgação da profissão.

2.4.4 NBC PA – do Auditor Independente

Em conformidade com os pronunciamentos e determinações do Conselho Federal de Contabilidade, destina-se à conduta profissional dos trabalhos do auditor independente e é composta pelas seguintes normas:

- a) NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes;
- b) NBC PA 290 (R2) – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão;
- c) NBC PA 291 (R2) – Independência – Outros Trabalhos de Asseguração;
- d) NBC PA 11 – Revisão Externa de Qualidade Pelos Pares;
- e) NBC PA 13 (R2) – Exame de Qualificação Técnica.

2.5 CONTROLE INTERNO

Para garantir a eficiência dos processos internos das organizações, torna-se indispensável usufruir de boas práticas de gerenciamento como os controles internos. As rotinas da empresa, cada vez mais necessitam ser controladas para evitar a incidência de erros ou fraudes que possam proferir prejuízos. A seguir expõe-se o contexto do controle interno, bem como, suas práticas e abordagens.

2.5.1 Conceito e definições de controle interno

Diante das mudanças e aprimoramentos buscados pelas empresas nos dias atuais, destaca-se as práticas do controle interno. Para Almeida (2012), o controle interno baseia-se em procedimentos ou rotinas adotadas pela empresa com vistas no fornecimento de dados confiáveis para a administração.

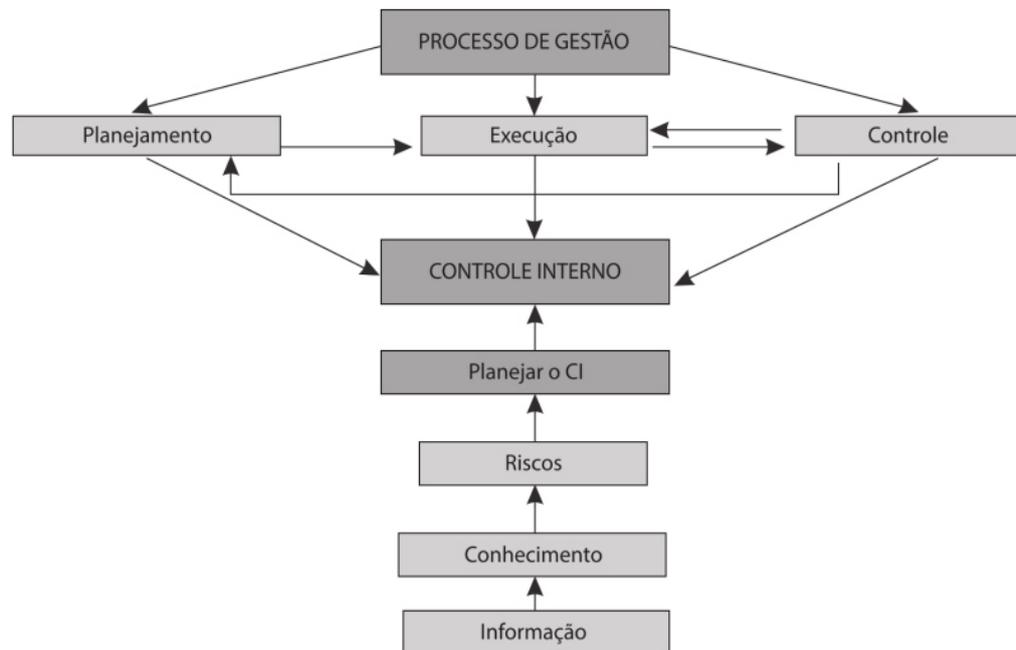
A definição de controle feita por Chiavenato (2008) diz que o controle é a função administrativa que possui como atributo medir e corrigir o desempenho das tarefas para garantir que os planos sejam executados da melhor maneira possível. Reforça dizendo, que a tarefa do controle é vistoriar se as ações da empresa são feitas conforme o planejamento determinado e identificar erros ou desvios, a fim de evitar sua repetição.

No que diz respeito às atribuições, Batista (2011, p. 137) descreve que:

O sistema de controle interno tem o objetivo de identificar e corrigir erros, falhas ou descumprimento de preceitos formais e legais, além de proteger o patrimônio da entidade, auxiliar em sua gestão e produzir dados e informações confiáveis.

Como observação fundamental da prática dos controles internos, Crepaldi (2016) salienta que quando os controles internos de uma empresa são analisados, há a necessidade de verificar a organização e a execução dos mesmos, outrora, para determinar a veracidade das informações extraídas, deve-se possuir exatidão e consonância com as políticas administrativas. A Figura 4 representa a organização das ações pertinentes ao controle interno.

Figura 4 - Organização do ambiente de controle



Fonte: Crepaldi (2016, p. 505).

Segundo a organização dos controles estabelecida por Crepaldi (2016), o planejamento e a execução das tarefas devem estar conectados com os processos de gestão estabelecidos, devendo o ambiente de controle demonstrar-se comprometido com os níveis da administração empresarial.

Almeida (2012) diz ainda que os controles internos são classificados em dois tipos: contábeis e administrativos. Os controles contábeis fazem referência à proteção dos ativos da empresa, bem como, os sistemas de conferência e as segregações de função, enquanto os controles administrativos dizem respeito ao sistema operacional da empresa, com ênfase na obediência às políticas administrativas.

Assim, é possível conferir que os controles internos podem ser descritos como um conjunto de práticas internas que visam otimizar os recursos da empresa e proteger os ativos, fornecendo dados confiáveis para auxiliar a direção da empresa na tomada de decisão.

2.5.2 Importância do controle interno

Com ênfase na obrigatoriedade da prestação de informações contábeis e o rápido crescimento que as empresas obtêm, torna-se indispensável auferir de uma política de controle patrimonial.

Identifica Ribeiro (2013) que um sistema de controle interno, quando bem efetuado, detecta possíveis falhas e as repara, fazendo com que a entidade não sofra com prejuízos financeiros, além do que, viabiliza os setores da empresa em conformidade com as políticas administrativas e toma um caráter preventivo.

Referindo-se à importância do controle interno, Maffei (2015) relata que o processo do controle interno não é meramente um conjunto de formulários, mas sim exercícios efetuados por pessoas, através de categorias que se relacionam de modo que o conjunto traga razoabilidade e segurança para a administração.

A importância da utilização dos controles internos esta fortemente ligada à auditoria interna. Dias (2015) faz menção que o grande diferencial da implantação da auditoria interna é a criação de uma cultura organizacional de controle. Somente assim a auditoria interna possui condições de desenvolver bons planejamentos e resultados confiáveis.

Melo e Santos (2017) conferem uma importância indispensável na manutenção dos controles internos, de modo a garantir efetividade nas operações. A auditoria interna é responsável pelo acompanhamento desses processos e foi designada como “o controle dos controles internos”. Os resultados de um controle interno bem desenvolvido são a base fundamental para os trabalhos de verificação da auditoria independente, sendo que, a confiança depositada nesse processo definirá bons resultados para a entidade.

2.5.3 Avaliação e limitações do controle interno

As ações do controle interno quando executadas corretamente, certificam que os processos organizacionais são realizados na forma como foram planejados e concretizam a certeza da opinião do auditor, porém sua avaliação é fundamental para garantir a continuidade de sua eficiência.

No que diz respeito à avaliação dos controles internos, Lins (2017) deixa claro que a avaliação do grau de confiabilidade dos controles internos e do sistema

de informação da empresa é indispensável para o processo de planejamento da auditoria. Uma vez que, quando não executado, o processo da auditoria pode sofrer alterações, como o não prosseguimento em razão dos riscos inerentes.

Dias (2015) define que o processo de avaliação do controle interno compreende três etapas: levantamento das informações, análise dos controles internos e verificação da conformidade do processo com a eficiência obtida.

O sistema de controle interno, ao longo de suas atribuições, pode sofrer limitações que comprometem o resultado estimado. Conforme cita Almeida (2012, p. 65), os principais problemas que o processo de controle interno pode desenvolver são relacionados a:

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

Portanto, é imprescindível no trabalho do auditor interno avaliar a adoção dos métodos utilizados pelo controle interno e sua capacidade de alcance, para que os resultados extraídos sejam coerentes com a realidade da empresa.

2.5.4 Princípios do controle interno

A administração da empresa é o órgão responsável pela determinação dos processos internos da entidade, bem como, a implantação das políticas do controle interno. Castro (2018, p. 280) assegura que “a preocupação com o controle interno esta intimamente ligada a dois fatores básicos: responsabilidade do administrador e risco para o patrimônio da entidade”, diz ainda que a preocupação que cabe ao administrador é compartilhada por outros profissionais, como os que possuem responsabilidade de emitir certificados de auditoria, pois também possuem responsabilidades perante a avaliação dos controles da empresa.

Vale lembrar, que o gerenciamento dos processos operacionais é fator determinante para o bom andamento da organização, visto que, para obter eficiência torna-se necessário a existência de bons segmentos de controle interno.

Crepaldi (2016, p. 517) relata que “o controle interno gira em torno dos aspectos administrativos, que tem influência direta sobre os aspectos contábeis”, por

isso cabe à administração analisar as particularidades operacionais do setor e determinar um sistema de controle adequado.

Os princípios do controle interno, descritos por Almeida (2012) podem ser definidos como segmentos essenciais para serem verificados pela auditoria interna e aprimorados sempre que a empresa julgar necessário. São eles:

- a) **Responsabilidade:** assegura que as atribuições dos funcionários devem ser bem exemplificadas e definidas, como também, as tarefas de cada função devem, preferencialmente, ser repassadas por escrito, mediante os manuais internos de cada organização.
- b) **Rotinas Internas:** baseia-se na existência de um manual que contenha as rotinas da empresa. Como conteúdo sugere-se instruções de preenchimento de formulários, procedimentos internos de trabalho e confirmação de execução de tarefas.
- c) **Acesso aos Ativos:** a empresa deve estabelecer controles físicos e limitar o acesso de pessoal sobre esse setor. O acesso aos ativos compreende operações como manuseio de numerário, emissão de cheques e custódia de ativos.
- d) **Segregação de Funções:** a finalidade é basicamente estabelecer que uma mesma pessoa não possa obter acesso aos ativos e aos registros contábeis, devido ao fato de serem operações incompatíveis.
- e) **Confronto dos Ativos com os Registros:** o objetivo principal da operação é detectar se todos os registros possuem conformidade com os ativos. Esse procedimento deve ser feito por uma pessoa que não possua ligação com os ativos, para descaracterizar possíveis fraudes.
- f) **Amarrações do Sistema:** consiste em verificar a partir de testes, a veracidade das informações registradas. Alguns procedimentos da amarração do sistema são: conferência independente de registros e cálculos, conferência da classificação contábil e controles sequenciais sobre compras e vendas.

2.5.5 Controles baseados em indicadores

A análise de desempenho é uma prática necessária para controlar a situação financeira da empresa. A simples verificação do resultado em moeda

corrente não oferece suporte necessário para controle, pois seu saldo desconsidera fatores como investimentos e recursos próprios. Os indicadores são responsáveis por demonstrar estatísticas da empresa, no âmbito econômico, financeiro, operacional e patrimonial, podendo ser expressos através de indicadores de desempenho ou de atividade.

Os indicadores de desempenho possuem a função de medir a situação real em comparação com a projeção imposta. Segundo Müller (2014), a determinação dos indicadores de desempenho deve estar de acordo com os controles empregados na organização, bem como, a aproximação do planejamento estratégico e da cultura organizacional. Afirma ainda, que a determinação do grupo de indicadores do sistema de avaliação de desempenho deve ser planejada de acordo com as necessidades dos gestores sobre as necessidades de informação.

Os índices responsáveis por determinar as variáveis do estoque e de seu giro denominam-se índices de atividade.

Segundo Lins e Francisco Filho (2012, p. 163) “os indicadores de atividade, eficiência e giro revelam a velocidade com que determinados elementos do ativo e do passivo giram (renovam) durante o período contábil”. Entretanto, o objetivo do indicador é demonstrar quanto tempo a empresa utiliza, em média, para receber suas vendas, pagar suas compras e determinar o prazo do giro de estoque.

Contudo, Saporito (2015) salienta que os índices de atividade são importantes para melhor compreender a liquidez e a rentabilidade da empresa e formular conceitos de ciclo operacional e ciclo financeiro.

Devido a sua natureza, os índices de atividade são determinados pelo tempo em que ocorrem ou pelo prazo em que se constitui.

No que diz respeito à precisão dos prazos, Lins e Francisco Filho (2012) afirmam que o fator determinante da precisão é a uniformidade das vendas e compras a prazo, todavia, se a empresa possuir compras e vendas uniformes durante todo o período, os prazos médios refletirão de forma satisfatória a realidade empresarial.

Conforme determina Saporito (2015), os índices de atividade são compostos pelos seguintes indicadores:

- a) Prazo Médio de Renovação de Estoques – PMRE: visa determinar a velocidade do giro do estoque, sendo que, quanto menor for seu giro, maior será seu resultado. O resultado pode ser estimado a partir do

confronto do valor dos estoques e do custo dividido pelo período contemplado.

- b) Prazo Médio de Recebimento de Vendas – PMRV: pode ser obtido através da divisão entre o valor de clientes a receber e o de vendas efetuadas. O valor de clientes a receber é obtido através da divisão da conta de clientes pelo período determinado. O objetivo do indicador é identificar o prazo médio em que as vendas são recebidas.
- c) Prazo Médio de Recebimento de Compras – PMRC: seu cálculo deriva da mesma fórmula do recebimento de vendas, apenas diferenciado pelo uso da conta de fornecedores e o valor de compras, estimado a partir do valor dos estoques do balanço atual e anterior. O indicador possibilita estimar o prazo médio em que se efetuam o pagamento das compras.

A interpretação dos prazos médios da empresa permite extrair condições de formular ciclos de negócios. A apresentação dos ciclos pode ser feita como econômico, operacional ou financeiro.

Bruni (2014) orienta como características dos ciclos:

- a) Ciclo Econômico: envolve o intervalo de tempo entre a compra de estoques até a venda da mercadoria, contudo corresponde ao prazo médio de estocagem.
- b) Ciclo Operacional: abrange o período médio em que a empresa utiliza desde a data da compra dos estoques até o recebimento em caixa das vendas efetuadas. É extraído a partir da soma dos prazos médios de estocagem e recebimento.
- c) Ciclo Financeiro: determina o prazo médio entre o pagamento dos estoques até o recebimento das vendas. Tecnicamente, quanto menor for seu prazo, melhor para a empresa, pois quanto maior for o ciclo financeiro, maior será a necessidade de capital de giro.

2.6 ESTOQUE

O estoque pode ser considerado como um dos grupos mais significativos da empresa. O controle do estoque deve ser uma prática periódica e minuciosa, dotada de métodos eficazes e confiáveis devido à representatividade financeira que esse grupo possui.

2.6.1 Aspectos conceituais

Os estoques são um dos importantes grupos que compõe o balanço patrimonial e configuram-se como um grupo dotado de particularidades.

No entendimento de Martins et. al. (2013), o conceito de estoque estabelece-se pela aquisição ou produção de bens tangíveis e intangíveis que serão destinados à venda ou a utilização no curso normal das atividades da própria entidade.

Em conformidade com os pronunciamentos do Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução CFC 1.170/09, compreende-se como estoque “bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda”. Inclui também, produtos acabados e produtos em fabricação, bem como matérias-primas e materiais em processamento.

No que diz respeito à identificação dos estoques, Szuster et. al. (2013) comenta que são recursos diretamente relacionados à atividade-fim da empresa com a finalidade de gerar lucros futuros. Diz ainda que a sua compra vincula-se diretamente com a expectativa de auferir receita sobre a atividade principal da empresa, necessitando de um controle especial sobre eles.

Padoveze (2016) comenta que o objetivo das empresas em formar estoques esta vinculado a necessidade de garantir disponibilidade de materiais para reposição ou transformação. A formação de estoques é destinada a impedir que a produção seja interrompida ou as vendas não realizadas, oferecendo certificação da promoção de receita futura.

Martins et. al. (2013) dizem ainda, que existe uma enorme relevância no grupo dos estoques, pois eles estão intimamente ligados às principais áreas de operação. Confere que os estoques, se não forem devidamente controlados, podem gerar problemas de controle, administração e avaliação. Salienta também, que o grupo dos estoques é considerado um dos ativos mais importantes para a companhia, devendo, portanto, ser registrado, apurado e contabilizado de forma precisa para proferir resultados exatos no lucro líquido do exercício.

Desta forma, conforme descrito acima, o grupo dos estoques possui características diferenciadas quanto a sua avaliação e classificação. Sua constituição inclui produtos prontos destinados à venda, ou matérias-primas

destinadas à produção. A adequada administração do grupo garante a prevenção de perdas financeiras e promove exatidão nos resultados.

2.6.2 Classificação e critério de avaliação dos estoques

A correta avaliação e classificação dos estoques são fundamentais para a determinação do resultado do exercício, visto que, qualquer alteração na classificação repercute em resultados no balanço patrimonial e dependendo do caso, também no patrimônio líquido.

Segundo as considerações de Almeida (2012), a classificação dos estoques deve ser feita no ativo circulante, entretanto, se houver bens com prazo de realização superior a um ano, os mesmos devem ser classificados no ativo não circulante. A apresentação dos estoques no balanço patrimonial é segmentada conforme a sua classificação, podendo ser demonstrados como: produtos acabados, produtos em processo, matérias-primas e provisão para desvalorização.

A Resolução CFC 1.179/09 determina que a mensuração dos estoques deve ser feita pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, sendo que, o custo de estoque deve incluir todos os custos de aquisição e transformação, como também, os demais custos incorridos para trazer os estoques nas condições atuais.

Os critérios de avaliação dos estoques, de acordo com Padoveze (2016), compreendem três referências, obtidas através do registro de data de entrada da mercadoria e se apresentam como:

- a) PEPS – Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair: utiliza como critério de avaliação o preço das últimas compras efetuadas e avalia os estoques pelos preços mais recentes;
- b) UEPS – Último a Entrar, Primeiro a Sair: é o oposto ao PEPS, utilizando o preço das primeiras compras como critério de avaliação e produzindo uma avaliação com preços mais antigos;
- c) PMP – Preço Médio Ponderado: define a avaliação a partir de uma média entre os preços de compra.

Conforme determina Marion (2015), o custo de reposição é indispensável para os procedimentos de tomada de decisão, pois ele representa o estoque por seu valor presente de mercado, sem validar o quanto foi gasto para adquiri-lo ou fabricá-lo, apenas levando em conta sua reposição. Afirma ele, que a contabilidade

gerencial é uma grande adepta a essa modalidade, pois sua função determina-se a fomentar as tomadas de decisão a partir de dados reais.

Em relação ao método de avaliação do estoque, cabe à empresa analisar suas particularidades e decidir sobre qual é o mais indicado.

2.6.3 Inventário físico

O inventário físico designa-se como uma prática preventiva adotada pelas organizações. A partir dela torna-se possível detectar falhas operacionais envolvendo estoques.

De acordo com Almeida (2012, p. 200), “esse procedimento é realizado pela contagem física dos bens e confronto do resultado com os registros de estoques”. Destaca ainda que a prática deve ser executada, preferencialmente, por pessoas que não possuem custódia sobre o estoque, para descartar fraudes ou manipulações.

Martins et. al. (2013) definem que a apuração quantitativa dos estoques depende diretamente da existência de controles analíticos vinculados a um bom sistema de controle interno, pois essa aproximação torna-se importante principalmente para fins gerenciais. Afirma também, que quanto menos eficaz for o sistema de controle interno, mais será necessário aprimorar a execução de inventários físicos na data do balanço.

A periodicidade do inventário físico deve ser determinada pela administração, mas é recomendável que as contagens físicas sejam realizadas ao menos uma vez por ano.

No que diz respeito à abrangência do sistema de inventário físico, Yamamoto (2011) comenta que a forma como a empresa administra, controla e avalia os estoques é um fator determinante ao tipo de inventário a ser adotado. Destaca ainda, que todas as mercadorias que são propriedades da empresa, devem ser inventariadas, inclusive as que se encontram em custódia de terceiros.

Portanto, verifica-se que a utilização do inventário físico é essencial para certificar a realidade do grupo, pois de nada adianta usufruir de um bom critério de avaliação de custos se as quantidades físicas estiverem distorcidas.

2.6.4 Sistemas de inventário

A correta determinação do custo das mercadorias e o seu controle físico são operações fundamentais de aplicação dos estoques, visto que, o objetivo principal das organizações é produzir resultados positivos e revertê-los em riqueza patrimonial.

Os sistemas de inventário são determinados como controles contábeis cabíveis aos estoques que possuem como função determinar a posição do valor dos estoques durante o período.

Segundo Quintana (2014, p. 91):

Em função do porte da empresa e do seu ramo de atividades, pode-se decidir se a empresa irá manter posição e controle sempre atualizados de estoques ou apenas verificar os existentes no final do exercício, oportunidade em que os resultados devem ser obrigatoriamente apurados.

Atualmente, são dois os tipos de regimes de inventário utilizados pelas empresas, o inventário permanente e o inventário periódico.

2.6.4.1 Sistema de inventário permanente

O inventário permanente, conforme determinam os autores Hoss et. al. (2012, p. 125) promovem um “acompanhamento paralelo e concomitante às operações de movimentação de mercadorias”. Segundo eles, esse sistema, além de evidenciar maior eficácia na apuração dos custos das vendas e do resultado do período, fornece informações mais precisas para a tomada de decisão.

Quintana (2014) faz menção à qualidade da informação fornecida por esse sistema, pois a qualquer momento, pode-se desfrutar da posição do estoque e do custo, servindo de informação para o planejamento de compras.

O controle de estoque do sistema de inventário permanente, segundo Hoss et. al. (2012) é feito pela ficha de controle de estoques e pode ser efetuado através de três métodos: PEPS, UEPS e Média Ponderada, cabendo à empresa determinar o mais adequado. É imprescindível a determinação do custo da mercadoria vendida para realizar a apuração do resultado, todavia, a cada venda, o sistema possibilita conhecer o custo e baixar a mercadoria do estoque.

2.6.4.2 Sistema de inventário periódico

O sistema de inventário periódico pode servir como opção para empresas menores e com pouca variedade de produtos.

O funcionamento desse sistema baseia-se na contabilização periódica dos estoques. Viceconti e Neves (2017) explicam que nesse sistema os estoques são avaliados através da contagem física na data de encerramento do balanço, sendo que o estoque, assim avaliado, denomina-se estoque final.

No que diz respeito à apuração do sistema, Quintana (2014) declara que durante o período, a empresa registra todas as suas compras para revenda numa conta cumulativa sem realizar a apuração do custo da mercadoria, outrora, ao final do exercício, realiza-se o inventário físico para a obtenção das quantidades físicas. Após isso, é necessário multiplicar essas quantidades pelo custo unitário de cada produto e somando-os após, para obter a valorização dos estoques.

2.6.5 Auditoria interna de estoques

A aplicação da auditoria interna de estoques baseia-se na verificação da aceitação e cumprimento das rotinas internas estabelecidas e na detecção de erros.

Conforme determinam os objetivos da auditoria interna, segundo Ribeiro (2013), seu principal propósito é auxiliar a organização a alcançar suas metas operacionais, bem como, monitorar a execução dos controles internos com a intenção de adicionar valor e aprimorar as operações da entidade.

A auditoria interna da conta de estoques é uma das mais significativas da empresa, devido à importância do grupo e da abrangência de funções e rotinas de trabalho envolvidas em seu redor.

Attie (2011) identifica que o exame de auditoria possui a finalidade de atingir objetivos que são previamente delimitados e que o escopo do trabalho, a data, a extensão e os procedimentos utilizados são determinados a partir da revisão dos controles internos utilizados pela entidade.

No que se refere aos procedimentos da auditoria interna de estoques, Lins (2017) sustenta que a mesma “abrange a verificação da propriedade/controlado exclusivo dos estoques, sua existência física e a sua correta expectativa de geração de benefício futuro”. Assegura também que um dos principais procedimentos é a

contagem física, pois a partir dela é possível verificar a existência física do bem e confrontá-lo com o registro.

Para Attie (2011), a contagem física deve ser programada, cabendo ao auditor possuir conhecimento sobre os itens que compõe o estoque, sua armazenagem e os critérios de avaliação.

Ainda sobre os procedimentos de auditoria interna, Lins (2017) comenta que além da contagem física, o auditor deve verificar todos os processos de trabalho envolvidos na circularização de mercadorias. Como exemplo descreve-se a segmentação de funções, a conferência no ato do recebimento da mercadoria, o confronto do lançamento das notas fiscais com os registros do sistema e a periodicidade dos controles físicos.

Outro componente importante para a auditoria interna de estoques é a acuracidade. Através dela torna-se possível mesurar se os controles aplicados na gestão do estoque e da auditoria interna realmente estão de acordo com a realidade da empresa. Conforme orienta Paoleschi (2013), as avaliações dos níveis de acuracidade devem ser realizadas adotando uma determinada frequência, para que seja possível analisar o nível de satisfação dos indicadores.

Portanto, compreende-se que a auditoria interna de estoques, quando bem utilizada, promove um acompanhamento das atividades da empresa e possibilita a administração exercer controle sobre seus processos e atividades financeiras.

3 METODOLOGIA

A metodologia baseia-se na definição dos procedimentos de formulação da pesquisa científica. Ela identifica os métodos, o tipo de pesquisa e os instrumentos utilizados. O início de uma pesquisa científica requer o desenvolvimento de sua metodologia para poder conhecer seu objeto de estudo.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Partindo-se dos procedimentos oferecidos pela metodologia para realizar o estudo proposto, utilizou-se do método de pesquisa qualitativo.

Marconi e Lakatos (2017, p. 302) afirmam que “o estudo qualitativo desenvolve-se numa situação natural, oferecendo riqueza de dados descritivos, bem como focalizando a realidade de forma complexa e contextualizada”.

A pesquisa qualitativa necessita de uma riqueza de informações no âmbito conceitual para desfrutar de concordância em seus resultados.

No que se refere à prática, Demo (2011, p. 104) diz que a pesquisa qualitativa é mais complexa, pois “exige um nível de elaboração muito maior por parte do pesquisador, além de preocupação extrema com os procedimentos, para não desandarem em iniciativas incontroláveis e demasiadamente subjetivas”.

O caráter da pesquisa demonstra-se de nível exploratório devido à temática abordada pelo assunto.

Segundo Mascarenhas (2012, p. 46) “a pesquisa exploratória é recomendada para quem pretende criar mais familiaridade com um problema para, depois, criar hipóteses sobre ele”.

O presente trabalho visa identificar a importância da utilização da auditoria interna como fonte auxiliar dos controles internos, todavia, a pesquisa exploratória aproxima a integração das temáticas abordadas, proferindo um estudo claro de viabilização do conteúdo proposto com a prática real.

No seu entendimento, Beuren (2013, p. 80) cita que uma das características mais marcantes da pesquisa exploratória, “consiste no aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinada temática não contemplada de modo satisfatório anteriormente”. Descreve também, que o sentido utilizado para aprofundar conceitos

“significa reunir mais conhecimento e incorporar características inéditas, bem como buscar novas dimensões até então não conhecidas”.

O estudo de caso compreende-se como o método de verificação aplicado. Conforme afirma Marconi e Lakatos (2017, p. 303) “O estudo de caso refere-se ao levantamento com mais profundidade de determinado caso ou grupo humano sob todos os seus aspectos”.

Já Yin (2010 apud KLEIN et. al., 2015 p. 35) diz que “Um estudo de caso é uma investigação empírica de um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real”. Contudo, compreende-se que o estudo de caso visa examinar um tema e levantar hipóteses, proporcionando ao pesquisador informações para compor uma opinião ou um parecer sobre seu estudo.

Através dos conceitos apresentados, pode-se verificar que justificativa sobre o método de pesquisa aplicado dá-se pelo caráter analítico auferido pelo estudo. A busca por referências teóricas e a integração prática dos temas promovem um entendimento do assunto, que se configura como um dos objetivos principais da pesquisa qualitativa.

3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Os procedimentos de coleta de dados são fundamentais para o estudo da pesquisa. Segundo Andrade (2010, p. 137) “Todas as etapas da coleta de dados devem ser esquematizadas, a fim de facilitar o desenvolvimento da pesquisa, bem como assegurar uma ordem lógica na execução das atividades”.

Os procedimentos de coleta de dados da referida pesquisa se utilizam do emprego dos seguintes recursos: dados primários e dados secundários. Os dados primários são, basicamente, a coleta de informações na empresa estudada, enquanto os dados secundários baseiam-se na extração de informações de livros, artigos, revistas, sites e legislações sobre os assuntos abordados na pesquisa.

Referindo-se à análise dos dados e informações obtidas, Beuren (2013, p. 57) comenta que “O processo de análise e interpretação dos dados depende da tipologia da pesquisa que consta do plano de investigação, a qual é definida com base no problema formulado”.

Outrora, Martins (2008, p. 86) afirma que “Não há um roteiro único para analisar os resultados de um estudo desta natureza” e que “A maior parte da avaliação e análise dos dados é realizada paralelamente ao trabalho de coleta”.

Confirma também que “As triangulações de dados e o encadeamento de evidências, eventualmente realizadas junto com o trabalho de campo, irão dar força, confiabilidade e validade aos achados da pesquisa e às conclusões formuladas” (MARTINS, 2008, p. 86).

Portanto, determina-se que, no caráter prático, a coleta de dados utiliza-se da verificação da documentação relacionada aos controles internos e às rotinas internas, bem como, a contagem física dos estoques e a análise dos indicadores setoriais estabelecidos.

4 ESTUDO DE CASO

O presente capítulo destina-se a demonstrar os dados coletados da empresa analisada e uma posterior análise sobre os resultados obtidos.

4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA

O passo inicial para o desenvolvimento de estudos sobre um determinado tema é o conhecimento sobre o mesmo. A apresentação do histórico e das rotinas atuais da empresa é de fundamental importância para a realização de uma análise de seus hábitos. Apresenta-se a seguir a contextualização da empresa estudada, todavia, em função de uma demanda da mesma, o nome da companhia não será divulgado, sendo atribuído como designativo o enunciado empresa X.

4.1.1 Histórico e apresentação da empresa

O cooperativismo é um modelo econômico-social que possui como fundamento principal produzir e distribuir riqueza de forma proporcional à participação de cada associado. Sua origem provém da Inglaterra, durante o movimento da Revolução Industrial, onde um grupo de tecelões criou uma cooperativa de consumo chamada *Rochdale Society of Equitable Pioneer*. No Brasil, os primeiros vestígios do cooperativismo ocorreram nas missões jesuíticas com a finalidade de promover o trabalho coletivo e o bem estar social.

A empresa estudada trata-se de uma cooperativa da serra gaúcha que possui como matéria-prima principal o leite.

Em meados de 1911, um grupo de dezessete pequenos agricultores que tinham por objetivo o aproveitamento de sua produção, fundaram uma pequena indústria de queijo e manteiga. No ano seguinte, com a influência do cooperativismo pregado pelos imigrantes italianos, os então 31 associados da empresa decidiram modificar a razão social para cooperativa, a qual permanece até os dias atuais.

Com o passar do tempo, surge a necessidade de ampliar e diversificar os segmentos da empresa, todavia, além do setor lácteo, a cooperativa ampliou suas bases para o varejo, inaugurando supermercados e mercados agropecuários com o

intuito de suprir as necessidades de seus associados, fator responsável pela expansão territorial da empresa para diversas cidades da serra gaúcha.

Atualmente, a empresa possui setores de laticínios, frigorífico, fábrica de rações, departamento de política leiteira, centros de distribuição, supermercados e mercados agropecuários, além de mais de 1000 associados e 2500 funcionários.

O campo de pesquisa utilizado será uma filial de mercado agropecuário situada no interior da serra gaúcha. Suas atividades na cidade iniciaram-se no ano de 1988 a partir da incorporação de uma antiga cooperativa. Os trabalhos são voltados à comercialização de insumos agrícolas, materiais de construção e equipamentos eletrônicos. Seu público-alvo, na grande maioria, são agricultores e associados da cooperativa.

4.1.2 Organização interna da empresa estudada

A filial de mercado agropecuário esta situada no centro da cidade, sendo a única comerciante de produtos agrícolas existente no município. Seus trabalhos visam à comercialização e entrega de produtos diversos, bem como, a prestação de assistência técnica para os associados e clientes. Atualmente, o setor conta com dezesseis colaboradores, sendo que, cada um deles possui seus deveres.

A divisão das funções e a distribuição de tarefas são definidas pelo supervisor da unidade, como também, a definição das atribuições de cada cargo e as rotinas internas. Os cargos existentes são divididos da seguinte maneira:

- a) Supervisor de loja: escolhido pela diretoria da cooperativa, possui como atribuição a supervisão dos colaboradores da unidade, a delimitação de tarefas, a organização do setor, o recrutamento de pessoal e a responsabilidade geral sobre a unidade.
- b) Encarregado de loja: como competência principal, o encarregado possui a finalidade de auxiliar o supervisor de loja na administração do setor, devendo substituí-lo em sua ausência. Outra tarefa do encarregado é realização das compras de mercadorias, bem como, o atendimento a representantes comerciais e agendamentos de cargas.
- c) Auxiliar administrativo: possui como atributos o recebimento e o lançamento de notas fiscais de fornecedores e transferências internas, a emissão de notas fiscais de devolução de compra, a realização da

conferência do inventário físico e o acompanhamento da auditoria interna. Atualmente, o setor conta com apenas um auxiliar administrativo.

- d) Operador de caixa: suas responsabilidades visam à movimentação de numerários, faturamento de notas fiscais de venda, recebimentos e operações que envolvam o caixa. São designados dois funcionários para exercer a função.
- e) Vendedor / técnico em agropecuária: são quatro vendedores internos, responsáveis por realizar o atendimento dos clientes e as vendas no balcão da loja. Possuem também as tarefas de organização da loja, abastecimento de prateleiras e organização dos receiptuários agrícolas.
- f) Vendedor externo: possui como função principal a saída a campo para realizar visitas nas propriedades dos associados e de clientes em geral para promover a venda de insumos, realizando indicações técnicas e assistência, além da promoção de eventos envolvendo produtores, como palestras e dias de campo. O setor conta atualmente com dois vendedores externos, cada um com sua região de trabalho delimitada pela diretoria da cooperativa.
- g) Auxiliar de depósito: as competências dos quatro auxiliares de depósito do mercado agropecuário são voltadas ao atendimento dos clientes no ato da entrega da mercadoria na loja, ao descarregamento de caminhões, à entrega de mercadorias na casa dos clientes e a organização do depósito.
- h) Auxiliar de limpeza: responsável pela limpeza geral do setor, existe uma pessoa no mercado agropecuário.

Quanto à infraestrutura, o estabelecimento possui uma edificação própria dotada de loja, depósito de mercadorias e depósito de agrotóxicos. O depósito de mercadorias encontra-se incorporado à loja e dividido em três blocos: depósito de mercadorias leves, de sacarias e de materiais de construção.

O atendimento aos clientes acontece de segunda a sábado, com horários flexíveis que possibilitam o acolhimento de toda a gama de clientes.

4.1.3 Identificação das rotinas internas

As operações diárias da empresa visam a necessidade de uma determinação de rotinas internas pré-estabelecidas. A responsabilidade em segmentar as rotinas e a determinação do pessoal envolvido nas mesmas é atribuída ao supervisor de loja.

As rotinas internas que integram a empresa são voltadas para atender às atividades operacionais básicas, que envolvem a venda de mercadorias e suas necessidades acessórias. A administração utiliza como ferramenta de trabalho um sistema operacional interligado com todas as suas unidades, para que seja possível parametrizar as tarefas e exercer um controle maior sobre as mesmas.

No que diz respeito às compras, estas são realizadas pelo encarregado de loja, porém, muitas vezes, os vendedores internos realizam solicitações de compra diretamente com os fornecedores, sem passagem pelo encarregado.

A demanda de mercadorias para suprir as necessidades da loja, em sua grande maioria, é efetuada através da solicitação de transferências da matriz, outrora, as compras de sacarias e outros insumos são realizadas diretamente com os fornecedores.

Para a realização das transferências é efetuado um levantamento das necessidades, em seguida emitida uma ordem de transferência via sistema operacional e enviada para a matriz. Os procedimentos com os fornecedores são semelhantes, necessitando da emissão de ordens de compra. O recebimento da mercadoria é feito pelo auxiliar administrativo, bem como, a conferência dos itens e o posterior lançamento das notas fiscais. Quem se responsabiliza pelo abastecimento da loja são os vendedores e os auxiliares de depósito.

As vendas de mercadorias possuem duas rotinas distintas: as vendas internas e as externas. As vendas internas são realizadas através do atendimento aos clientes na loja, onde ao chegar, o cliente retira uma senha e aguarda atendimento. O vendedor emite uma ordem de venda e encaminha o consumidor ao caixa, onde é emitida a nota fiscal de venda, após isso, o cliente retira suas mercadorias no depósito, onde é finalizado o atendimento.

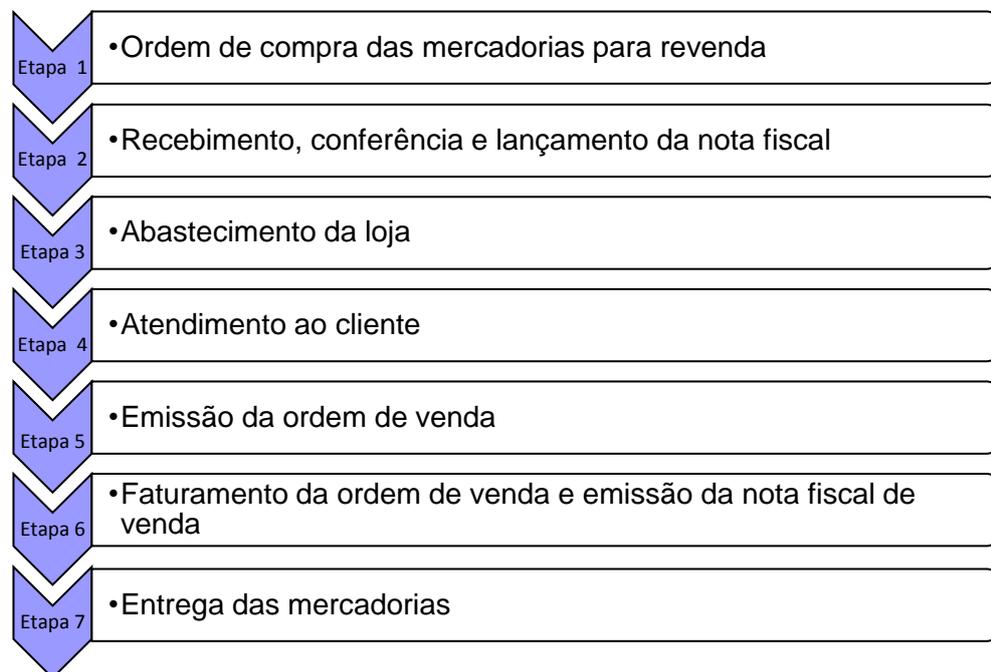
A realização das vendas externas é praticada pelos vendedores externos em seus trabalhos a campo, através da visita aos produtores e a emissão de pedidos *pocket* que são enviados para o sistema operacional. Ao chegarem, os pedidos são

faturados pelo operador de caixa e agrupados para sua posterior entrega, sendo feita pelo auxiliares de depósito sempre que solicitado. O fechamento das vendas é realizado pelos operadores de caixa em seus postos de trabalho, bem como, a contagem do dinheiro e o lançamento dos cheques.

Paralelamente aos procedimentos de compra e venda, existem as rotinas administrativas. São responsáveis pelo lançamento de notas fiscais e conhecimentos de transporte, bem como, ao controle do estoque através de inventário físico. As solicitações de transferências e emissão de notas de devolução de compra também são tarefas pertinentes ao auxiliar administrativo. Ao receber a mercadoria, a nota fiscal é lançada no sistema e enviada ao setor de contabilidade, situado na matriz da empresa. O inventário físico é realizado mensalmente através da contagem física e ajustes de estoque, sendo monitorado pelo departamento de auditoria interna.

A Figura 5 representa, resumidamente, os processos operacionais do mercado agropecuário.

Figura 5 - Processo operacional



Fonte: Elaboração própria da autora.

Verifica-se, no entanto, que os procedimentos acima descritos e ilustrados pela Figura 5, visam demonstrar as atividades efetuadas na empresa X. Os dados

apresentados foram obtidos através da observação das rotinas existentes na empresa.

4.1.4 Mapeamento dos controles internos

Os processos da empresa, em sua totalidade, são exercidos por pessoas, existindo assim, riscos de falhas, equívocos e atitudes negligentes. A exatidão e a eficiência dos processos da empresa dependem de ambientes de controle bem sucedidos, todavia, os controles internos são fundamentais para diminuir o risco de danos ao patrimônio.

Os controles internos existentes na empresa X são voltados às responsabilidades de cada função e a rotina que a mesma executa. Cada funcionário possui uma cartilha contendo as responsabilidades que deve exercer com a empresa e a descrição de suas funções diárias. Os controles destacados como presentes na empresa X dizem respeito às rotinas internas, o acesso aos ativos, à segregação de funções e os confrontos dos ativos com os registros.

As rotinas internas são desenvolvidas com base na satisfação das necessidades dos clientes, visando programar compras, controlar estoques, realizar vendas, entregar mercadorias a domicílio e prestar assistência técnica. O setor administrativo possui a atribuição de gerenciar as rotinas do setor e programar as atividades.

O acesso aos ativos é efetuado, estritamente, por três pessoas, sendo elas, duas operadoras de caixa e o supervisor de loja. As operadoras de caixa efetuam transações de recebimento de numerários e fechamento de caixa, contudo, os depósitos bancários e a tutela dos valores arrecadados são de responsabilidade do supervisor de loja. Como ação de monitoramento, são realizados cortes de caixa pela auditoria interna, onde é contado o numerário físico e efetuado o fechamento do caixa, sempre sem aviso prévio.

A segregação de funções é percebida principalmente no acesso aos numerários e no controle dos estoques. Apenas os operantes do caixa possuem acesso aos valores da empresa, visto que, o controle dos estoques e os ajustes do mesmo só podem ser executados pelo auxiliar administrativo. Cabe também, ao auxiliar, a tarefa de monitorar o faturamento das vendas e a entrega dos produtos, a fim de certificar-se que todas as movimentações envolvendo o estoque estejam

sendo realizadas de forma correta. Caso contrário, cabe a ele, a obrigação de informar à auditoria interna qualquer falha no processo operacional.

A proteção dos ativos da empresa é exercida no grupo dos estoques e no caixa. O inventário físico é efetuado conforme um cronograma estabelecido e auditado mensalmente. A contagem do caixa e o fechamento das vendas são realizados com frequência diária, porém, a conferência dos registros é efetuada pelo setor financeiro, localizado na matriz da empresa. O confronto dos registros é permanentemente monitorado pela auditoria interna, onde, ao detectar qualquer operação duvidosa, o supervisor da filial é informado, devendo prestar explicações da origem ou procedência da operação citada.

A gestão dos controles internos é efetuada através da utilização de formulários. As atividades diárias da empresa são registradas no sistema operacional e arquivadas em impresso, por meio de documentações referentes a cada atividade. A Tabela 1 exemplifica os principais formulários utilizados pela empresa estudada, perante os princípios do controle interno.

Tabela 1 - Formulários de controle interno

Princípio	Documentação Utilizada
Responsabilidades	Cartilha contendo as responsabilidades de cada função.
Rotinas internas	Ordens de compra; ordens de venda, controle de emissão de notas fiscais, programação de compras, autorização para aquisição de bens e serviços.
Acesso aos ativos	Boletim de caixa diário; relatório de fechamento de vendas; comprovantes de depósito bancário; recebimento de numerário, controle de cobrança.
Segregação de funções	
Confronto dos ativos com os registros	Diários de contagem; cortes de caixa, relatórios de auditoria interna.

Fonte: Elaboração própria da autora.

A observância da existência e dos métodos de utilização dos controles internos, bem como, os formulários de controle demonstrados na Tabela 1 são analisados pela auditoria interna. Também são efetuados apontamentos de como o

ambiente de controle esta sendo relevante no sucesso da empresa e as operações que exigem melhorias. Os resultados são enviados aos supervisores das unidades da empresa, como também, para a diretoria administrativa.

4.1.5 Classificação dos estoques

O grupo dos estoques da empresa X é formado por uma grande variedade de itens. Seu foco principal é a comercialização de insumos agrícolas, como adubos, agrotóxicos, sementes e fertilizantes, todavia, a loja possui uma diversidade muito maior de segmentos e incorpora grupos como eletrodomésticos, construção civil, máquinas e implementos, jardinagem, linha de rações, nutrição animal, linha pet e utilidades em geral.

Como a empresa estudada trata-se de um estabelecimento de varejo, a composição da conta estoques possui apenas a categoria de produtos prontos, ou produtos para revenda. A classificação dos estoques é determinada através de uma segmentação de categorias e subcategorias de produtos, conforme sintetiza o sistema de gestão empresarial utilizado. A formação das categorias prioriza o agrupamento de produtos por afinidade, devido à grande variedade de itens cadastrados e sua demanda física, visando facilitar a organização e identificação dos itens. A Tabela 2 demonstra a classificação das categorias e subcategorias da empresa.

Tabela 2 - Categorias de produtos

(continua)

Categorias	Subcategorias
Aubos	Corretivos; formulados; hidrossolúveis; nitrogenados; orgânicos; remediador biológico; substratos.
Agrotóxicos	Controlador antimicrobiano; controle biológico; fungicidas; fungicida/bactericida; inseticida; herbicida; regulador de crescimento.
Agrotóxicos, moscas e raticidas	Adjuvante; cupinicida; formicida; isca para insetos; lesmicida; mosquicida; raticida.
Automotivo	Bateria; desengripante; esponja/estopa; lubrificante; lona; macaco; pneu; silicone.
<i>Camping</i> , pesca e lazer	<i>Camping</i> ; pesca; caça; lazer; repelente.
Casa e cia.	Cozinha; cuidados pessoais; jardim; lavanderia; banheiro; utilidades domésticas.
Construção	Acabamentos; aço; coberturas; cordas; ferragens; forro; instalação elétrica; instalação hidráulica; pintura; revestimentos; cerâmicas;

	vedantes.
Eletrodomésticos	Áudio e vídeo; cozinha; cuidados pessoais; eletroportáteis; eletrônico; lavanderia; linha branca.
Ferramentas	Acessórios; cabos; corte; elevação; engraxadeiras; ferramentas elétricas; pneumáticos.
Fertilizantes foliares	Via foliar; via solo.
Medicamentos	Analgésico; antibiótico; anti-helmíntico; antibacteriano; antimastítico; antimicrobiano; antiparasitário; antitóxico; cicatrizante; diurético; expectorante; larvicida; suplementação; vacinas.
Minerais	Bovino; ovino; caprino; equino; suíno.
Parafusos	Arruela; barra roscável; parafusos; porcas; rebites.
Peças	Aparador; desintegrador; enfardadeira; plantadeira; pulverizador; colheitadeira.
Pecuária	Animais de abate; animais leiteiros; apicultura; linha pet; material cirúrgico.
Ração	Ave; bovino; cão; caprinos; coelhos; equinos; leite em pó; ovino; peixe; réptil; sal; tamponante.
Sementes	Forrageira; hortaliças; inoculante; milho; soja; sorgo; trigo.
Vestuário	Bota; chapéu; epi; luvas; macacão.

Fonte: Elaboração própria da autora.

A classificação dos produtos em categorias permite uma melhor organização e controle dos estoques, promovendo assim, a asseguarção de que o grupo possui uma segurança maior para ser controlado. A conferência física e a disposição dos produtos tornam-se facilitadas, criando condições de aumentar o grau de confiança das informações produzidas.

4.1.6 Sistemática de controle do estoque

Os estoques constituem-se como um dos principais grupos que compõe o ativo da empresa X. A conta dos estoques influencia diretamente no resultado financeiro da entidade, todavia, o fluxo de informações deve exprimir um alto nível de confiabilidade. A representatividade atribuída ao grupo dos estoques perante o total do ativo da empresa estudada não pode ser presumida com clareza, devido a uma restrição de acesso ao balanço patrimonial, solicitada pela preservação de seus resultados.

A gestão eficaz do estoque previne perdas financeiras e produz informações importantes para a administração da empresa, visto que, a utilização do controle demonstra-se como uma das principais práticas de gerenciamento desse grupo.

O controle dos estoques é efetuado pelo auxiliar administrativo através de um cronograma de inventário físico estipulado anualmente pelo departamento de auditoria interna, onde, mensalmente, são realizadas contagens físicas de determinadas categorias. A definição da frequência das contagens é estabelecida com base na relevância financeira que a categoria possui em relação ao total do estoque ou ao percentual de ajustes realizados na categoria. As categorias mais relevantes ou mais ajustadas são inventariadas com uma frequência maior, podendo ser contadas até semanalmente. A Figura 6 ilustra um exemplo da programação do inventário físico criado pelo departamento de auditoria interna.

Figura 6 - Cronograma de inventário físico

INVENTÁRIO 2019	
AGROPECUÁRIOS	
FEVEREIRO. 2019	
RAÇÃO	
ADUBOS	
MINERAIS	
AUTOMOTIVO (Sub Categoria: LONA/PNEU)	
FERTILIZANTES FOLIARES	
MEDICAMENTO	
SEMENTES	
VESTUÁRIO	
MARÇO. 2019	
RAÇÃO	
ADUBOS	
AGROTOXICOS	
MEDICAMENTOS	
AGROTOXICOS. MOSCAS .RATICIDAS	
SEMENTES	
CONSTRUÇÃO (Sub Categorias: AÇO + PINTURA)	

Fonte: Dados da empresa estudada.

Através da Figura 6, podem-se perceber quais são as categorias a serem inventariadas pelos agropecuários nos meses de fevereiro e março, sendo que, a

programação do inventário físico possui como propósito que todas as categorias de produtos existentes na empresa sejam contadas, ao menos, duas vezes por ano.

As contagens físicas são realizadas a partir da abertura de um diário de contagem da categoria por meio do sistema operacional. Após são levantadas as quantidades físicas existentes no estoque e comparadas com as quantidades registradas. As diferenças encontradas, após serem contadas novamente e verificadas as movimentações no sistema, são ajustadas. A empresa trabalha atualmente com apenas uma contagem, executada sempre pelo mesmo colaborador. Apresenta-se pela Figura 7, uma amostra dos diários de contagem.

Figura 7 - Diário de contagem

Diário	MOV0150406					
Site	25					
Linha	Código de barras	Número do item	Nome do produto	Configuração	Unidade	Contado
54	0000000642560	642560	Adubo Sulfammo 22-00-00 5ca 2mg 10s 50kg		Un	
			Depósito: 25DEP			
61	0000000643524	643524	Adubo Yarabela 27-00-00 5ca 3s 50kg		Un	
			Depósito: 25DEP			
66	7898471140089	643723	Fertilizante Organom A-100b Beifort 20kg		Un	
			Depósito: 25DEP			
82	7898471140218	650433	Fertilizante Organom 323 Ahf Beifort 1l		Un	
			Depósito: 25DEP			
85	0000000651813	651813	Basiduo Kent 05-12-08 12ca 12s 0,1b 50kg		Un	
			Depósito: 25DEP			
92	0000000653958	653958	Nmax 45-00-00 50kg		Un	
			Depósito: 25DEP			
98	0000000655778	655778	Adubo Top Phos 724 07-24-00 10ca 7s 50kg		Un	
			Depósito: 25DEP			
99	0000000656008	656008	Adubo Sulfammo 29-00-00 4ca 2mg 8s 50kg		Un	
			Depósito: 25DEP			
100	0000000656015	656015	Adubo Top Phos 280 01-28-00 17ca 5s 50kg		Un	

Fonte: Dados da empresa estudada.

Após a emissão do diário de contagem e da realização da conferência física dos produtos, há a necessidade de analisar as movimentações físicas dos itens que ocorreram durante o período da contagem. Caso haja a emissão de alguma nota fiscal de venda durante o processo de conferência física, o sistema operacional baixará o saldo do estoque automaticamente, provocando uma diferença entre a quantidade registrada e o estoque físico. Entretanto, se acaso ainda existir

diferenças após a análise das movimentações, os itens devem ser contados novamente e somente após isso poderá ser realizado o ajuste de estoque.

O controle do estoque da empresa X é baseado em indicadores de desempenho. Esses indicadores possuem a função de monitorar o funcionamento das metas estabelecidas pela empresa, bem como, analisar os resultados obtidos. A Tabela 3 apresenta os indicadores voltados ao controle de estoques utilizados pela empresa X e suas respectivas metas.

Tabela 3 - Indicadores de desempenho do estoque

Indicador	Meta
Acuracidade de estoque	95%
Ajuste de estoque	-0,50%
Ajuste sobre o faturamento	0,08%

Fonte: Elaboração própria da autora.

Conforme indica a Tabela 3, os indicadores referentes ao controle de estoque impostos pela empresa são os ajustes de estoque. A análise é exercida mensalmente através de uma comparação entre o montante de valor que a categoria possui e o total de ajustes gerados; e trimestralmente por meio de uma análise entre o faturamento do período e o montante ajustado. O percentual estipulado para os ajustes é pensado para assegurar a até que ponto permite-se a existência de falhas no controle do estoque, sem que as mesmas comprometam os resultados do grupo.

A responsabilidade em gerar os indicadores de desempenho é atribuída à auditoria interna, bem como, a tutela sobre as informações produzidas e a análise correspondente aos resultados obtidos.

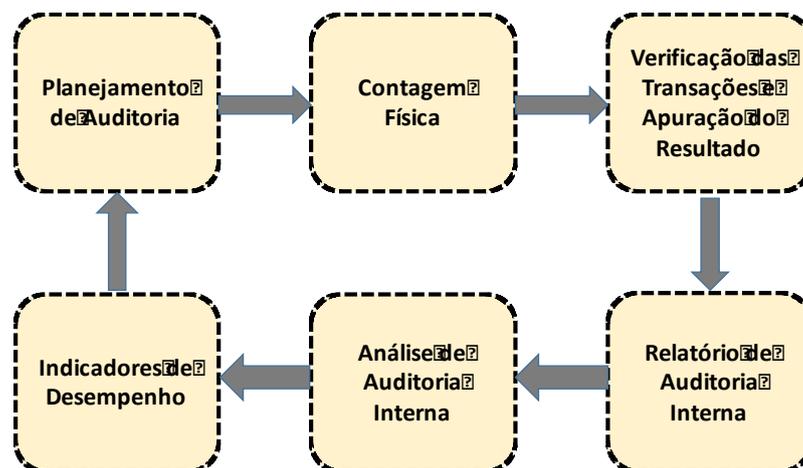
4.2 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA INTERNA DE ESTOQUES

A prática da auditoria interna no grupo dos estoques é a mais importante e relevante da empresa X. Os procedimentos realizados durante a auditoria são semelhantes às atividades de controle realizadas diariamente na empresa, como a contagem física e a verificação das transações de estoque. A avaliação do ambiente de controle também é efetuada durante a auditoria, através da verificação dos papéis de trabalho, bem como, a aplicação de alguns questionamentos aos colaboradores sobre as atividades desenvolvidas.

Os trabalhos de auditoria interna são realizados em todos os setores e filiais da cooperativa, todavia, para cada segmento de negócio existe uma programação diferente, voltada às atividades comuns de cada segmento. Nos mercados agropecuários a auditoria interna detém-se ao controle de estoques, entretanto, as atividades relacionadas são constantemente verificadas e pontuadas através dos indicadores de desempenho.

A frequência da auditoria interna é mensal e realizada sem aviso prévio à unidade auditada, devendo a mesma estar à disposição para o acompanhamento aos auditores. Apresentam-se pela Figura 8, as etapas dos procedimentos da auditoria interna utilizados na empresa estudada.

Figura 8 - Etapas da auditoria interna



Fonte: Elaboração própria da autora.

O processo de auditoria interna inicia com a fase de planejamento, na qual são identificados os procedimentos a serem executados e o alcance dos trabalhos, logo, as fases seguintes visam à aplicação prática das atividades.

4.2.1 Planejamento de auditoria

O planejamento da auditoria interna a ser realizada em cada filial da empresa é feito isoladamente através de uma análise das principais fragilidades de controle do setor. Ao ser estabelecido o cronograma anual de inventário físico, cada

agropecuário possui determinadas categorias a serem inventariadas por mês, sendo que, no mês seguinte, as mesmas categorias inventariadas serão auditadas.

A primeira etapa do planejamento da auditoria baseia-se em avaliar os resultados mensais de ajuste de estoque produzidos em cada unidade da empresa e selecionar quais são as categorias com pior desempenho. Para isso, elabora-se uma planilha contendo os valores ajustados de entrada e saída de cada categoria e sua representatividade perante o saldo total. Esse processo ocorre paralelamente à elaboração da planilha de indicadores de desempenho. O Quadro 1 demonstra as categorias inventariadas no mês de março pela filial estudada e apresenta os totais ajustados, tanto positivos, quanto negativos.

Quadro 1 - Ajustes por categoria

Categoria	Entrada	Saída	Diferença	Saldo	%
MEDICAMENTOS	R\$ 275,88	R\$ 417,31	-R\$ 141,43	R\$ 48.793,46	-0,29%
AGROTOXICOS	R\$ 729,69	R\$ 1.214,81	-R\$ 485,12	R\$ 196.881,81	-0,25%
AGROT./MOSCAS/RATICIDAS	R\$ 412,56	R\$ 307,83	R\$ 104,73	R\$ 65.983,22	0,16%
CONSTRUÇÃO (AÇO + PINTURA)	R\$ 564,48	R\$ 1.403,46	-R\$ 838,98	R\$ 40.342,21	-2,08%
RACOES	R\$ 311,45	R\$ 473,81	-R\$ 162,36	R\$ 23.105,91	-0,70%
SEMENTES	R\$ -	R\$ 49,29	-R\$ 49,29	R\$ 17.270,03	-0,29%
ADUBOS	R\$ -	R\$ 80,84	-R\$ 80,84	R\$ 150.899,32	-0,05%
Totais:	R\$ 2.294,06	R\$ 3.947,35	-R\$ 1.653,29	R\$ 543.275,96	-0,30%

Fonte: Adaptado pela autora a partir de dados da empresa estudada.

A obtenção dos valores de ajuste de estoque é efetuada pela utilização de relatórios gerados pelo sistema operacional, entretanto, o saldo total de cada categoria é extraído de balancetes produzidos pelo setor de contabilidade, todavia, a publicação desses balancetes não foi autorizada pela empresa estudada. O cálculo do percentual é obtido através da divisão entre o total da diferença ajustada e o montante de saldo da categoria, conforme exemplifica o Quadro 2.

Quadro 2 - Cálculo do indicador de ajuste de estoque

Cálculo do Indicador	
DIFERENÇA DE AJUSTES	-R\$ 1.653,29
SALDO TOTAL	R\$ 543.275,96
Percentual de ajuste	-0,30%

Fonte: Elaboração própria da autora.

O percentual aceitável do indicador de ajuste de estoques é de -0,50%, portanto, para permanecer com bons resultados, a empresa não pode ultrapassar desse limite, caso contrário, ações de verificação devem ser tomadas a fim de detectar as razões pelas quais os resultados não estão sendo atingidos e efetuar posteriores reparos.

Após a análise das categorias inventariadas, existe a seleção de quais delas serão auditadas. No determinado mês, as categorias selecionadas para auditoria são: medicamentos; agrotóxicos; adubos; rações e construção, sendo que, as três primeiras são escolhidas em razão de sua relevância financeira e as outras duas devido ao elevado índice de ajustes.

Os procedimentos seguintes ao planejamento de auditoria interna são a sua aplicação prática, com a emissão dos papéis de trabalho da auditoria e sua execução.

4.2.2 Contagem física

O principal procedimento de auditoria interna de estoques utilizado pela empresa X é a contagem física. O auditor, após desenvolver o planejamento da auditoria interna, emite seus papéis de trabalho e dirige-se a filial a ser auditada, para aplicação de seus procedimentos.

A sistemática da contagem física da auditoria é semelhante às contagens realizadas pelos conferentes de estoques. Após a análise dos ajustes das categorias e a escolha das mesmas, cabe ao auditor selecionar itens aleatórios e agrupá-los a um diário de contagem, intitulado como “Diário de Contagem - Auditoria”. O Quadro 3 demonstra um modelo simplificado do diário de auditoria utilizado pela empresa estudada.

Quadro 3 - Diário de contagem da auditoria interna

(continua)

AUDITORIA AGRO A				
Data: 22/01/2019				
ELETRODOMÉSTICOS				
Número do item	Nome do produto	Disponível	Quantidade	Diferença
643139	Refriger Br Consul Crb39 1port 342l	2,00		
658912	Lava/Seca Br Electrolux Lsi09 9kg	1,00		

(continuação)

668943	Receptor Sinal Oi Tv Elsys Etrs35	6,00		
669903	Liquidificador Optimix Plus Br Arno Ln27	2,00		
670367	Receptor Sinal Oi Tv Elsys Etrs37	10,00		
AGROTÓXICOS				
Número do item	Nome do produto	Disponível	Quantidade	Diferença
635774	Dormex Basf Onu-2922 1l	62,00		
645726	Forum Basf Onu-3077 225gr	93,00		
646249	Standak Top Basf Onu-2902 1l	12,00		
668690	Standak Top Basf Onu-2902 5l	3,00		
669841	Serenade Bayer 5l	2,00		

Fonte: Adaptado pela autora a partir de dados da empresa estudada.

Conforme ilustra o Quadro 3, o diário de contagem da auditoria interna aborda somente alguns itens das categorias selecionadas, sendo que, na maioria das vezes, os produtos escolhidos são os que mais possuem giro físico ou agregação de valor, outrora, ocasionariam perdas relevantes.

A contagem física da auditoria interna é realizada pelo conferente de estoque da filial auditada e pelo auditor interno, o qual possui a função de verificar se as contagens são seguras e como o ambiente organizacional esta estruturado. Durante o processo da contagem, o auditor verifica as fragilidades do ambiente analisado e se considerar necessário, as introduzirá ao relatório de auditoria.

Os controles internos também são analisados durante o processo de contagem, através da observação das rotinas da empresa e do manuseio do numerário. Sempre que considerar necessário, o auditor aborda os colaboradores da empresa com questionamentos sobre suas tarefas e caso seja relevante, comunica ao supervisor da unidade as possíveis atividades de risco que existem no setor.

O processo de contagem física é finalizado após a apuração de todos os itens selecionados, cabendo ao auditor, a tarefa de verificar as diferenças encontradas e buscar sua procedência, entretanto, somente após esse processo, o auditor poderá proceder com suas atividades de ajuste de auditoria e apuração da acuracidade.

4.2.3 Verificação das transações e apuração dos resultados

O terceiro passo da auditoria interna da empresa X compreende-se em analisar as diferenças encontradas durante a contagem física e apurar as causas de

sua ocorrência. O modo como é realizada essa verificação é através da emissão de relatórios do sistema operacional contendo a movimentação dos itens e a inspeção das notas fiscais emitidas.

Esses relatórios são analisados com a intenção de verificar a movimentação física que o item exerceu durante o período estipulado a fim de detectar uma possível falha no seu curso de atividades que explicariam a diferença física encontrada. Caso haja algum lançamento duvidoso, sua procedência é investigada a partir da inspeção da nota fiscal de compra ou a verificação das vendas e da entrega da mercadoria. Caso a diferença seja explicada, não será ajustada pela auditoria, mas será pontuada no indicador da acuracidade, entretanto, se não houver uma explicação plausível que justifique a diferença, a mesma será ajustada pelo auditor e pontuada no indicador de acuracidade.

Depois de efetuadas as contagens e verificadas as diferenças, o auditor realiza o cálculo da acuracidade de estoques, sendo este, o indicador de desempenho correspondente à auditoria interna. A meta do indicador é o alcance de, no mínimo, 95% de acerto sobre as contagens realizadas. O resultado do indicador é obtido através de um cálculo simples, a divisão entre a quantidade de acertos e o total de itens contados. A Fórmula 1 demonstra a equação utilizada para a realização do cálculo do indicador.

$$ACURACIDADE = \left(\frac{\text{Quantidade de Acertos}}{\text{Total de Itens Contados}} \right) \times 100 \quad \text{Fórmula 1}$$

Fonte: Szabo (2015, p. 54).

Esse indicador possui a finalidade de confirmar a veracidade das contagens físicas que estão sendo efetuadas pela empresa. A partir dele, pode-se presumir se, de fato, a conferência está sendo realizada e como a mesma esta refletindo na manutenção dos controles internos.

A verificação dos papéis de trabalho da empresa também consiste como uma ação da auditoria interna. Após finalizado o processo da contagem de estoques, o auditor solicita ao conferente os papéis de trabalho correspondentes às movimentações e o controle do estoque do mês, como os diários de contagem, os relatórios de lançamentos de estoque e as cópias das notas fiscais de compra e os

inspeciona. Qualquer anormalidade encontrada é registrada no relatório de auditoria e informada ao supervisor da empresa.

O processo de verificação das diferenças e apuração dos resultados é a parte final da aplicação prática do trabalho da auditoria interna. Com o processo finalizado, cabe ao auditor a responsabilidade de analisar os testes realizados e emitir seu parecer.

4.2.4 Relatório de auditoria interna

O relatório de auditoria é a última parte do trabalho do auditor. Através dele, o mesmo expõe sua opinião sobre os dados coletados da empresa e os testes efetuados. As opiniões destacadas pelo auditor podem também ser utilizadas para o processo de tomada de decisão, dependendo de sua relevância e dos impactos causados. O parecer de auditoria interna de estoque produzido pela empresa X visa demonstrar os trabalhos realizados durante a auditoria, os apontamentos registrados, os resultados obtidos e as possíveis sugestões de melhoria. O Quadro 4 ilustra um modelo de relatório de auditoria interna utilizado pela empresa X.

Quadro 4 - Relatório de auditoria interna

(continua)

RELATÓRIO DE AUDITORIA INTERNA
<p>No dia 28 de fevereiro de 2019, foi realizada auditoria interna nas operações e controles internos da empresa X.</p>
Verificações
<ul style="list-style-type: none"> • Inventário físico de determinadas mercadorias e sua acuracidade; • Contagem de numerário e fechamento de caixa; • Lançamento das notas fiscais de compra de mercadorias.
Constatações e Recomendações
<ul style="list-style-type: none"> • Coletado amostragem de cinquenta e quatro itens para conferência física das seguintes categorias de mercadorias: adubos; eletrodomésticos; automotivo e rações, onde apresentaram quatro diferenças, atingindo um percentual de 93% de acuracidade; Recomendamos que as contagens sejam realizadas regularmente conforme o cronograma de inventário físico estabelecido e acrescidas de contagens semanais nas categorias indicadas pela auditoria interna. • Verificamos o confronto do numerário com o registro e verificamos que o mesmo encontra-se de

acordo com a contabilização.

Recomendamos que o numerário seja recolhido regularmente e depositado em instituição para evitar riscos de perdas;

As demais verificações não descritas encontram-se de acordo com as normas estabelecidas pela Cooperativa. Sendo assim, concordamos com os apontamentos mencionados acima e nos responsabilizamos quanto às adequações necessárias.

Supervisor

Auditor Interno

Fonte: Adaptado pela autora a partir de dados da empresa estudada.

As considerações relatadas no parecer e auditoria interna da empresa X, referem-se estritamente aos trabalhos realizados, podendo variar de acordo com as observações de cada auditoria interna. Caso exista alguma situação que exija mudanças de caráter prioritário, o auditor deverá descrevê-la e sugerir ações a serem desenvolvidas, contudo, dependendo da gravidade, poderá também estabelecer prazos de conclusão e os responsáveis pela execução.

A entrega do parecer de auditoria é feita mensalmente aos supervisores das filiais auditadas, devendo eles, verificar as observações contidas no relatório e no caso da não existência de desacordos com o conteúdo previsto, assinar o relatório e encaminhá-lo ao departamento de auditoria interna. Após a chegada dos relatórios, cabe ao auditor disponibilizá-los à diretoria da empresa para o processo de análise e tomada de decisão.

A tutela sobre os relatórios emitidos é cabível ao departamento de auditoria interna, devendo o auditor, arquivá-los e sempre que solicitado concedê-los à diretoria da empresa.

4.2.5 Análise de auditoria interna

Para obter a confirmação das informações coletadas na empresa estudada, realizou-se a verificação de uma auditoria interna elaborada na empresa.

Durante o mês de março de 2019, o conferente de estoque, seguindo o cronograma mensal, realizou o inventário físico das categorias mencionadas anteriormente, no Quadro 1. É conveniente salientar que, durante as contagens, as atividades de movimentação do estoque não se encontravam paralisadas, havendo

situações constantes dos demais funcionários apanharem produtos para a venda durante o ato da contagem. Essas situações ocasionaram diferenças de estoque, obrigando o conferente a atualizar o saldo de estoque registrado no sistema e realizar novas contagens. Todavia, após o fechamento do mês, o setor de auditoria interna avaliou o cenário inventariado e selecionou as categorias a serem auditadas, sendo elas: medicamentos; agrotóxicos; adubos; rações e construção, conforme descrito no Quadro 1.

No dia 16 de abril, o auditor interno dirigiu-se à empresa X para realizar uma auditoria interna. Na ocasião, o mesmo efetuou uma contagem física e avaliou o cenário dos controles, como também, efetuou questionamentos sobre o ambiente organizacional. Durante o processo, o auditor detectou uma má organização no setor de pinturas do depósito da empresa, onde as mercadorias encontravam-se mal distribuídas, dificultando a seguridade do processo de contagem. Encontrou também uma falha operacional, na qual havia circulação de clientes pelo depósito sem o acompanhamento de um colaborador. O Quadro 5 apresenta o diário de contagem da auditoria e o resultado das contagens físicas realizadas.

Quadro 5 - Diário de contagem do mês de abril

(continua)

AUDITORIA AGRO A				
Data: 16/04/2019				
MEDICAMENTOS				
Número do item	Nome do produto	Disponível	Quantidade	Diferença
647101	Agroplus Virbac 100ml	4	4	0
635612	Agrovet 5.000.000 Novartis 15ml	11	11	0
640621	Baymec D.E. Injetavel Bayer 50ml	20	20	0
636829	Boostin Msd 500mg	140	140	0
621389	Borgal Injetavel Msd 50ml	2	2	0
649979	Calfon Bayer 500ml	3	3	0
641240	Catosal B12 Bayer 100ml	17	17	0
635579	Diclofenaco 50 Ouro Fino 50ml	23	22	-1
669019	Sellat Ouro Fino 4g	56	56	0
635602	Terramicina La Zoetis 50ml	19	19	0
638848	Newmast Pearson 100ml	4	4	0
AGROTÓXICOS				
Número do item	Nome do produto	Disponível	Quantidade	Diferença

635774	Dormex Basf Onu-2922 1l	62	62	0
642675	Roundup Ultra Monsanto 5kg	119	119	0
645726	Forum Basf Onu-3077 225gr	93	93	0
646249	Standak Top Basf Onu-2902 1l	12	12	0
657960	Actara 250wg Syngenta Onu-3077 1kg	22	22	0
668690	Standak Top Basf Onu-2902 5l	3	3	0
670780	Roundup Original Di Monsanto 20l	16	16	0
ADUBOS				
Número do item	Nome do produto	Disponível	Quantidade	Diferença
635783	Adubo Cloreto Potassio 00-00-60 50kg	63	63	0
635784	Ureia 45-00-00 50kg	315	315	0
642560	Adubo Sulfammo 22-00-00 5ca 2mg 10s 50kg	53	53	0
643524	Adubo Yarabela 27-00-00 5ca 3s 50kg	125	125	0
651813	Basiduo Kent 05-12-08 12ca 12s 0,1b 50kg	179	179	0
672433	Adubo 04-16-12 P9,2s9,6ca,05b,10mn0,25zn	226	226	0
RAÇÕES				
Número do item	Nome do produto	Disponível	Quantidade	Diferença
637866	Farelo Trigo 30kg	188	188	0
637867	Farelo Soja 30kg	136	136	0
637870	Sal Saco 25kg	96	96	0
638638	Racao Suino Inicial Brf 25kg	2	2	0
638639	Racao Coelho Brf 25kg	4	4	0
638677	Racao Frango Final Brf 25kg	15	15	0
638788	Racao Bovino Inicial Brf 25kg	14	14	0
639312	Racao Postura Brf 5kg	21	21	0
640224	Racao Peixe Propeixe Pian 10kg	24	24	0
642432	Racao Gato Monello Premium Cat 8kg	6	6	0
CONSTRUÇÃO				
Número do item	Nome do produto	Disponível	Quantidade	Diferença
639602	Zarcao Renner 200.04 0,900l	9	10	1
639604	Massa Acrilica Renner 4686.04 0,900l	16	16	0
639611	Adornare Milano Br Renner 3565.50 14l	7	7	0
639613	Textura Acrilica Br Renner 4687.50 18l	2	2	0
639624	Color Jet Geral Cobre Met Renner 1742.83	6	5	-1
639632	Aguarras Renner 22002.03 0,900l	24	24	0
639639	Extra Esm Ab Platina Renner 1183.01	7	7	0
639650	Extra Esm Ab Br Gelo Renner 1182.01	8	8	0
639655	Extra Esm Ab Verm Goya Renner 1181.01	16	16	0

Fonte: Adaptado pela autora a partir de dados da empresa estudada.

Como pode-se visualizar, no mês de abril foram inventariados pela auditoria interna o montante de quarenta e três itens, sendo que, a contagem física realizada apresentou três diferenças físicas, contudo, as mesmas foram submetidas ao processo de análise das transações, porém, não foram encontrados indícios de falhas no processo operacional, sendo computadas como diferenças sem justificativa e pontuadas no indicador de acuracidade.

Durante o processo de auditoria interna, o auditor verificou as atividades realizadas pelos colaboradores da empresa, percebendo uma infração cometida por um auxiliar de depósito, onde o mesmo entregou mercadorias a um cliente que ainda não havia sido atendido pelos balconistas, com a justificativa de agilizar o atendimento. Efetou também, a conferência dos papéis de trabalho utilizados pelo conferente de estoque e o lançamento dos cheques, não encontrando nenhuma divergência em ambos.

Após a finalização da auditoria, o auditor interno identificou a quantidade de acertos e erros obtidos nas contagens e efetuou o cálculo da acuracidade para poder determinar os resultados atingidos, baseado na Fórmula 1 apresentada anteriormente.

$$Acuracidade = \left(\frac{40}{43} \right) \times 100 = 93\%$$

Fonte: Elaboração própria da autora.

Segundo o cálculo apresentado, o percentual de acuracidade do mês de abril é de 93%, estando abaixo da meta estabelecida pela empresa, que é de 95%. No presente momento, o auditor comunicou ao supervisor da empresa e ao conferente de estoque o resultado atingido e salientou a importância de reforçar o sistema de controle de estoques.

Em seguida, após deixar a unidade, o auditor concentrou sua atenção em formular seu parecer perante a auditoria e emitir o relatório, o qual foi enviado para o supervisor no dia seguinte ao da auditoria. O Quadro 6 descreve o relatório correspondente à auditoria de estoques do mês de abril.

Quadro 6 - Relatório de auditoria interna de abril

RELATÓRIO DE AUDITORIA INTERNA	
<p>No dia 16 de abril de 2019, foi realizada auditoria interna nas operações e controles internos da empresa X.</p>	
Verificações	
<ul style="list-style-type: none"> • Inventário físico de determinadas mercadorias e sua acuracidade; • Leitura e lançamento dos cheques; • Lançamento das notas fiscais de compra de mercadorias. 	
Constatações e Recomendações	
<ul style="list-style-type: none"> • Coletado amostragem de quarenta e três itens para conferência física das seguintes categorias de mercadorias: adubos; agrotóxicos; rações; medicamentos e construção, onde apresentaram três diferenças, atingindo um percentual de 93% de acuracidade; • Recomendamos que as contagens sejam realizadas regularmente conforme o cronograma de inventário físico estabelecido e acrescidas de contagens semanais nas categorias indicadas pela auditoria interna. • Verificamos que os cheques são recolhidos, lidos e lançados diversas vezes por dia. Recomendamos que os cheques sejam lidos e recolhidos diversas vezes por dia, para evitar riscos de perdas por furtos; • Verificamos que o setor de armazenamento das tintas e afins no depósito encontra-se mal organizado. Recomendamos que o setor seja organizado para evitar falhas no processo de contagem e melhorias no manuseio dos produtos. • Verificamos que um dos colaboradores efetuou a entrega de mercadorias para um cliente que ainda não havia sido atendido pelos balconistas. Recomendamos salientar a todos os colaboradores que essas atitudes estão em desacordo com as normas da empresa e conferem um risco enorme aos controles. Prazo de conclusão: imediato. Responsável: supervisor. • Verificamos a existência de circulação de clientes pelo depósito sem acompanhamento. Recomendamos que sempre que houver a necessidade da circulação de clientes pelos depósitos, que os mesmos sejam acompanhados por um colaborador, pois a ação oferece risco aos estoques. 	
<p>As demais verificações não descritas encontram-se de acordo com as normas estabelecidas pela Cooperativa. Sendo assim, concordamos com os apontamentos mencionados acima e nos responsabilizamos quanto às adequações necessárias.</p>	
<hr style="width: 20%; margin: 0 auto;"/> <p>Supervisor</p>	<hr style="width: 20%; margin: 0 auto;"/> <p>Auditor Interno</p>

Fonte: Adaptado pela autora a partir de dados da empresa estudada.

No relatório, pode-se perceber os apontamentos referentes às análises efetuadas pelo auditor e as recomendações que o mesmo orienta. Verifica-se também a relevância que o mesmo impõe na situação da entrega de mercadorias, onde aponta o responsável pela execução e o prazo imediato para sua conclusão.

Através da análise da auditoria, pode-se verificar que os procedimentos apresentados são, de fato, utilizados e que existem algumas fragilidades quanto ao controle do estoque e as rotinas internas.

4.2.6 Indicadores de desempenho

A empresa estudada utiliza indicadores de desempenho para controlar seus processos de forma mais específica. A partir dos resultados obtidos, é possível analisar se as metas estabelecidas foram cumpridas e detectar as fragilidades existentes em cada processo.

Os indicadores usados pela empresa X relacionam-se com o processo operacional e seu foco principal é atribuído à prevenção de perdas. A Tabela 4 demonstra os indicadores utilizados pela empresa estudada.

Tabela 4 - Indicadores de desempenho

Indicador	Meta
Acuracidade de estoque	95%
Ajuste de estoque	-0,50%
Ajuste sobre o faturamento	0,08%
Consumo interno	0,04%
Descartes	0,02%
Material de higiene e limpeza	0,04%

Fonte: Elaboração própria da autora.

Os indicadores pertinentes aos estoques são a acuracidade, o ajuste de estoque e o ajuste sobre o faturamento. A acuracidade é relativa à auditoria interna e exprime o nível de acertos que o grupo possui. Os ajustes de estoque e os ajustes sobre o faturamento representam o percentual de perdas que o estoque possui em relação ao seu montante total ou ao faturamento obtido.

Os indicadores de consumo interno, descartes e higiene e limpeza referem-se ao controle da utilização de materiais usados internamente na empresa para a manutenção de seu patrimônio e para o uso pessoal.

Os cálculos dos indicadores são realizados através das seguintes equações:

$$CONSUMO INTERNO = \left(\frac{\text{Total de Baixas para Consumo}}{\text{Venda Total do Mês}} \right) \times 100 \quad \text{Fórmula 2}$$

Fonte: Elaboração própria da autora a partir de dados da empresa estudada.

$$HIGIENE E LIMPEZA = \left(\frac{\text{Total de Baixas para Limpeza}}{\text{Venda Total do Mês}} \right) \times 100 \quad \text{Fórmula 3}$$

Fonte: Elaboração própria da autora a partir de dados da empresa estudada.

$$DESCARTES = \left(\frac{\text{Total de Baixas para Descarte}}{\text{Venda Total do Mês}} \right) \times 100 \quad \text{Fórmula 4}$$

Fonte: Elaboração própria da autora a partir de dados da empresa estudada.

Esses indicadores permitem controlar o quanto é gasto com materiais de uso pessoal e do expediente interno e sua meta é estabelecida perante as vendas mensais. O indicador de descartes possui a finalidade de controlar as baixas de produtos avariados ou vencidos, permitindo avaliar a quantidade de perdas que o grupo dos estoques possui.

A análise dos indicadores de desempenho é realizada pela auditoria interna e anexada aos relatórios de auditoria, estando à disposição da diretoria da empresa para quando forem solicitados.

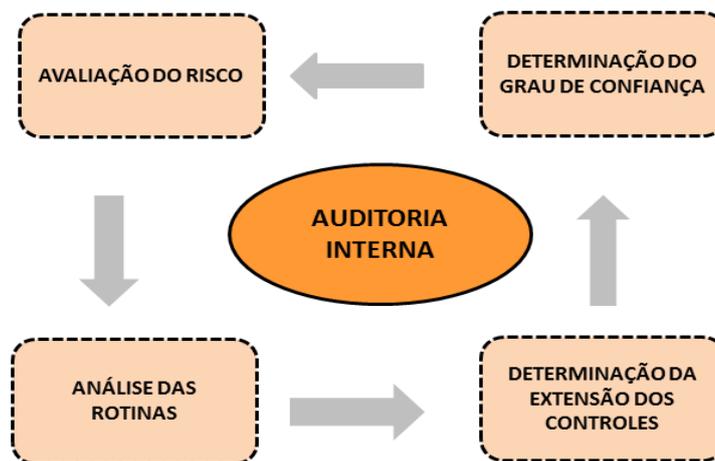
4.2.7 Relevância da auditoria interna

Os propósitos da auditoria interna destinam-se a avaliar a eficiência e a eficácia dos controles internos da empresa, como também, fornecer à direção da entidade informações sobre a situação em que a mesma se apresenta.

A relevância que a prática possui para a organização pode ser percebida através da segurança oferecida, pois sem as verificações da auditoria interna, erros, ineficiências e fraudes cometidos por agentes internos tornam-se incontroláveis.

As rotinas da empresa necessitam ser adequadas conforme as determinações da auditoria interna através da avaliação dos riscos. Os apontamentos contidos no parecer de auditoria são de extrema importância para a organização interna, pois através deles, o auditor identifica quais são as ações que oferecem risco à empresa e sugere alterações visando à proteção dos ativos. A Figura 9 exemplifica as atribuições conferidas à auditoria interna.

Figura 9 - Atribuições da auditoria interna



Fonte: Elaboração própria da autora.

Conforme demonstrado na Figura 9, a atuação da auditoria interna visa detectar as características do ambiente organizacional. Através das análises efetuadas, torna-se possível avaliar a qualidade e a segurança oferecida pelos controles internos, proporcionando condições de mapear as fragilidades e oferecer à diretoria da empresa informações relevantes para a proteção do patrimônio empresarial.

O suporte oferecido à gestão deve ser levado em consideração no momento da tomada de decisão, pois a partir da análise dos pareceres da auditoria, o gestor possui certificação sobre a situação de seu ambiente organizacional e reduz a incidência de decisões equivocadas.

4.3 ANÁLISES E CONSIDERAÇÕES

Mediante o estudo realizado na empresa X e os dados coletados, faz-se necessário efetuar alguns apontamentos referentes aos processos internos e aos controles existentes na empresa, bem como, sugerir alterações que visam melhorar o funcionamento das rotinas operacionais.

4.3.1 Sugestões para a empresa

O controle interno e a auditoria interna são ações que visam à proteção do ativo mais relevante da empresa, o estoque, portanto, a precisão dos resultados é indispensável para a tomada de decisão. Diante do pressuposto, destacam-se algumas fragilidades encontradas na empresa e enfatizam-se sugestões de melhoria.

Primeiramente, verifica-se que o acesso físico aos estoques não possui controle, existindo circulação de clientes e fornecedores pelos depósitos da loja sem acompanhamento de um funcionário. Essa situação proporciona risco aos ativos, sendo necessário, orientar os colaboradores para acompanhar os clientes ou qualquer pessoa não autorizada, sempre que seja necessário transitar pelos depósitos.

Outra situação verificada diz respeito à entrada dos clientes na loja, sendo que, muitas vezes, os clientes ingressam na loja através do depósito e solicitam aos auxiliares de depósito o carregamento de determinadas mercadorias sem ainda serem atendidos pelos balconistas e possuírem a nota fiscal. Essas ocorrências promovem um risco muito grande para a empresa, visto que, a má fé do cliente ou o carregamento incorreto do produto são alguns dos problemas que a ação pode ocasionar, devendo a empresa proibir a existência desta situação.

No que diz respeito ao faturamento das vendas, percebe-se que algumas ordens de venda emitidas pelos balconistas não são faturadas no momento da entrega da mercadoria, ficando em aberto e anotadas em bilhetes junto ao caixa. A ocorrência do determinado ato oferece riscos para o controle do estoque, visto que, as mercadorias contidas nas ordens em aberto já foram retiradas fisicamente do estoque, mas ainda constam no sistema, dificultando o processo de contagem. O controle das compras também é prejudicado, pois as informações dos estoques

contidas no sistema não condizem com o estoque físico. Para dissipar a situação, deverá a empresa cobrar de seus colaboradores para que as notas fiscais de venda sejam emitidas no momento da entrega dos produtos, bem como, orientar que, caso haja a necessidade de devolução de parte da mercadoria, emita-se uma nota fiscal com natureza condicional.

Outro evento verificado refere-se à entrega de determinadas mercadorias. Em alguns casos, o cliente efetua a compra e o pagamento da mercadoria, entretanto, solicita que as mesmas sejam entregues somente quando o cliente autorizar. Nesse caso, a nota fiscal de venda é mantida na loja até o momento da entrega para haver controle sobre o estoque, entretanto, a mercadoria, que geralmente trata-se de adubos ou sacarias, permanece estocada no depósito, ocupando espaço físico e dificultando o processo de controle de estoque.

No entanto, salienta-se que o procedimento ideal é que toda a mercadoria vendida seja entregue imediatamente, pois a existência física desses produtos demanda uma atenção maior no controle do estoque, bem como, utiliza espaço físico para estocagem.

O depósito das mercadorias em geral não é bem organizado. Existe um amplo espaço para o armazenamento dos produtos, todavia, não existe um bom aproveitamento desse espaço. Os produtos são armazenados sem a existência de uma divisão ou uma classificação de categorias, apenas são depositados nas prateleiras sem a existência de um padrão de armazenamento. Conforme mencionado no relatório de auditoria da empresa, existe a necessidade de organizar o depósito de modo que exista facilidade de manuseio e de visualização.

A organização do depósito deverá seguir um padrão de alocação de mercadorias por segmentos, devendo ser agrupados todos os produtos com vínculos semelhantes à categoria principal. Essa organização promove benefícios como a facilidade de acesso e identificação das mercadorias, como também, promove melhorias no processo de conferência de estoque.

Outra sugestão oferecida é a segmentação ou divisão das tarefas executadas pelo auxiliar administrativo. Como pode-se perceber, esse colaborador é o único da empresa que possui acesso à todas as movimentações do estoque, como o recebimento e lançamento das notas fiscais de compra, realização de inventários físicos e contagens físicas, monitoramento de notas fiscais e ajustes de estoque. Segundo as orientações do controle interno, as funções realizadas pelo auxiliar

administrativo são incompatíveis entre si e podem, facilmente, sofrer fraudes ou erros de execução, portanto, faz-se necessário dividir as tarefas para prevenir possíveis prejuízos envolvendo o estoque.

Sugere-se também, uma atenção especial durante o recebimento de mercadorias dos fornecedores e na entrega ao cliente, visando certificar-se de que as quantidades, a descrição dos produtos e os lotes estão de acordo com o enunciado na nota fiscal.

Como recomendação, cabe à empresa, a constante verificação dos manuais e rotinas internas, com a finalidade de analisar se os colaboradores estão exercendo suas tarefas conforme o solicitado e se as rotinas estão bem segmentadas, para promover agilidade, segurança e eficiência nos serviços desenvolvidos.

4.3.2 Sugestões de trabalhos futuros

O alcance da excelência nos ofícios de uma empresa é algo complexo de atingir, entretanto, a busca pelo constante aperfeiçoamento torna-se indispensável para o crescimento e atualização da entidade.

De modo geral, a empresa X possui boas práticas em suas rotinas diárias, necessitando apenas aperfeiçoar alguns processos. Dessa forma, torna-se pertinente enfatizar algumas sugestões para a realização de trabalhos futuros que visam aprimorar as rotinas da empresa e colaborar para seu crescimento.

Segundo a pesquisa realizada, pode-se constatar que um dos mais relevantes trabalhos realizados na empresa é o controle do estoque, visto que, essa tarefa demanda a existência de harmonia nas demais atividades da empresa, como a venda e a entrega de mercadorias, por isso torna-se viável a criação de melhorias nos procedimentos.

A utilização de leitores de código de barras no balcão de atendimento promove facilidade e agilidade no atendimento aos clientes, devido à melhoria oferecida na logística interna. Como a empresa possui uma gama muito ampla de mercadorias na loja, faz-se necessário desfrutar de uma ferramenta que facilite o processo de manuseio. Outro benefício diz respeito à economia de tempo, visto que, com a utilização dos leitores não existe a necessidade da colocação dos códigos internos nas mercadorias. A eficiência e a segurança oferecida são vantagens

significativas para o controle de estoque, pois com a utilização dos leitores, diminui a incidência de erros na digitação de códigos.

Outra sugestão oferecida diz respeito aos controles internos, com a criação de um plano que visa detalhar os tipos de controles existentes na empresa e as ações pertinentes a cada controle. O conteúdo desse plano deverá ser pensado afim de detectar quais são as atividades que a empresa desenvolve e a frequência em que as mesmas são executadas. A utilização de um *check list* para mapear as atividades torna-se um método eficiente, pois através dele obtêm-se condições suficientes de computar o funcionamento da prática na empresa.

Ainda tratando-se de promover melhorias nos estoques, destaca-se uma atenção especial na manutenção da gestão do estoque, como também, nos estudos de giro e rotatividade. A gestão do estoque visa determinar a disponibilidade de estoque suficiente para suprir a demanda. O monitoramento de ações como o planejamento da demanda, a confiabilidade do inventário e a qualidade do armazenamento previnem perdas para a empresa e diminuem custos. A constante verificação desses procedimentos e a correção de possíveis falhas, torna-se primordial para melhorar o crescimento da empresa.

As ações apresentadas visam o aperfeiçoamento de alguns processos da empresa estudada, entretanto, cabe à supervisão a responsabilidade de garantir que as ações planejadas sejam executadas de forma adequada.

5 CONCLUSÃO

A integração dos conceitos e das práticas de gestão disponíveis para as empresas nos dias atuais não se configura como uma tarefa fácil. A auditoria interna, através de sua metodologia de análise e avaliação, possui como finalidade desenvolver ações que auxiliem a instituição a alcançar seus objetivos, visando uma abordagem disciplinada do contexto da empresa. Suas aplicações contribuem diretamente com o crescimento empresarial, pois os processos de gerenciamento de riscos são grandes diferenciais para a administração e a tomada de decisão. A gestão do controle interno permite garantir segurança perante o ativo e o patrimônio empresarial, minimizando a incidência de riscos de perdas financeiras ou fraudes corporativas, como também, assegurando autoridade sobre as operações da empresa.

O objetivo geral deste trabalho reporta-se a demonstrar a importância da auditoria interna de estoques para colaborar com a organização do controle interno da empresa estudada, visto que, a partir dos estudos efetuados, certificou-se de que a auditoria interna encontra-se fortemente ligada aos controles da empresa através dos apontamentos dispostos nos relatórios de auditoria e das observações do auditor. Como demonstrado, as verificações da auditoria interna englobam todas as atividades realizadas na empresa que envolvam movimentações ou acesso aos estoques, como também, dispõe de sugestões de melhorias nos controles para fins de proteção dos estoques. Os objetivos específicos dessa monografia referem-se a assuntos relacionados com o tema principal, objetivando o esclarecimento de algumas particularidades específicas do processo de controle interno e da auditoria, como uma abordagem teórica sobre os assuntos tratados, realizada através do referencial teórico e uma abordagem prática sobre o funcionamento dos controles internos, da auditoria interna e dos estoques, percebida através de um levantamento prático das operações realizadas na empresa estudada. O levantamento bibliográfico efetuado permite a identificação de uma contextualização dos temas e da identificação de opiniões de autores renomados sobre os assuntos tratados, permitindo a certificação da existência de coerência nas verificações efetuadas. A abordagem prática das atividades da empresa assegura a existência de rotinas de controle e execução de atividades relacionadas à proteção de riscos, entretanto, permite identificar fragilidades referentes a algumas práticas que oferecem riscos ao

patrimônio da empresa, como também, torna possível, a identificação de sugestões de melhorias. As hipóteses mencionadas no início deste trabalho foram analisadas com a intenção de verificar a veracidade de seu conteúdo, sendo possível afirmar que todas as hipóteses sugeridas são verdadeiras. A afirmação de que a empresa que utiliza a auditoria interna possui domínio na aplicação dos controles internos pode ser confirmada através da análise realizada na empresa estudada, sendo que, através dessa análise, constataram-se fragilidades nas rotinas internas e conferiram-se sugestões de aprimoramento. Entretanto, a hipótese que diz que a empresa que efetua o controle dos estoques possui menos perdas financeiras e é melhor estruturada pode ser certificada através dos indicadores de desempenho, sendo possível mensurar a relevância das perdas em comparação com os percentuais estabelecidos para acuracidade e ajuste de estoque. Não obstante, a hipótese que assegura de que a empresa que utiliza a auditoria interna possui maiores informações sobre indicadores, também pode ser validada através das informações atribuídas aos indicadores de desempenho utilizados pela empresa e a relevância que as mesmas refletem. Segundo as constatações efetuadas, assegura-se que os propósitos desejados foram atestados, sendo possível afirmar a relevância da utilização da auditoria interna nas empresas.

A organização dos processos empresariais evoluiu muito nas últimas décadas, assim como, houve o surgimento de diversas práticas de melhoramento do controle e da gestão. O desafio atual das organizações é trabalhar com foco nos resultados, entretanto, para isso torna-se necessário utilizar-se de constantes atualizações. A auditoria interna, além de beneficiar a empresa nos controles organizacionais, permite conquistar uma certificação maior do alcance de suas metas e dos resultados pretendidos, como também, permite usufruir de exatidão em suas informações, como a confiabilidade nas demonstrações contábeis, podendo ser compreendida como um exemplo eficaz da relevância da auditoria interna. A gestão estratégica é um dos principais diferenciais existentes nas empresas atualmente, necessitando de suporte e manutenção. A forma como a empresa reporta as relações entre o estratégico e o operacional é um dos principais divisores entre o sucesso e a acomodação, devendo a contabilidade impor seus conhecimentos para impulsionar a prática e deter-se de credibilidade.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ANDRADE, Mari Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522478392>>. Acesso em: 25 nov. 2018.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

AUDIBRA. **Definição de auditoria interna**. 2018. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br//ippf/definicao-de-auditoria-interna>>. Acesso em: 03 ago. 2018.

BATISTA, Daniel Gerhard. **Manual de controle e auditoria: com ênfase na gestão de recursos públicos**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788502135048>>. Acesso em: 07 set. 2018.

BEUREN, Ilse Maria; LONGARAY, André Andrade; RAUPP, Fabiano Maury; SOUSA, Marco Aurélio Batista de; COLAUTO, Romualdo Douglas; PORTON, Rosimere Alves de Bona. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522486977>>. Acesso em: 21 nov. 2018.

BRUNI, Adriano Leal. **A análise contábil e financeira**. 3. ed. São Paulo: Atlas: 2014. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522490332>>. Acesso em: 12 out. 2018.

BRASIL. Constituição (2007). **Lei n. 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 06 out. 2018.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788597018455>>. Acesso em: 02 out. 2018.

CHAGAS, Gilson. **Contabilidade geral simplificada**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788502204737>>. Acesso em: 20 out. 2018.

CHIAVENATO, Idalberto. **Gestão de pessoas**. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2010.

_____. **Planejamento e controle da produção**. 2. ed. São Paulo: Manole, 2008. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788520441978>>. Acesso em: 20 out. 2018.

CFC- Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade**. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ti-de-auditoria-interna/>>. Acesso em: 16 ago. 2018

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade**. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001328>. Acesso em: 24 ago. 2018

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade**. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1991/000700&arquivo=RES_700.DOC>. Acesso em: 07 set. 2018

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade**. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001170&arquivo=Res_1170.doc>. Acesso em: 20 set. 2018

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade**. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001179&arquivo=Res_1179.doc>. Acesso em: 20 set. 2018

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade**. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001282&arquivo=Res_1282.doc>. Acesso em: 25 ago. 2018

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

DEMO, Pedro. **Praticar ciência: metodologias do conhecimento científico**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788502148079>>. Acesso em: 21 nov. 2018.

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Auditoria de processos organizacionais: teoria, finalidade, metodologia de trabalho e resultados esperados**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788597000627>>. Acesso em: 05 nov. 2018.

GONÇALVES, Eugênio Celso; BAPTISTA, Antônio Eustáquio. **Contabilidade geral**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522466481>>. Acesso em: 02 out. 2018.

HOSS, Osni; CASAGRANDE, Luiz Fernando; DAL VESCO, Delci Grapegia; METZNER; Claudio Marcos. **Introdução à contabilidade: ensino e decisão**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2012. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522480586>>. Acesso em: 13 ago. 2018.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522496242>>. Acesso em: 13 ago. 2018.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à teoria da contabilidade: para graduação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788597011630>>. Acesso em 13 ago. 2018.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Manual de auditoria contábil: teoria e prática**. 5. ed. Curitiba: Juruá, 2012.

KLEIN, Amarolinda Zanela; SILVA, Lisiane Vasoncellos da; MACHADO, Lisiane; AZEVEDO, Debora. **Metodologia de pesquisa em administração: teoria e prática**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Fundamentos da auditoria governamental e empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LINS, Luiz dos Santos. **Auditoria: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788597011807>>. Acesso em: 07 ago. 2018.

LINS, Luiz dos Santos; FRANCISCO, Filho José. **Fundamentos e análise das demonstrações contábeis: uma abordagem interativa**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2012. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522482078>>. Acesso em: 07 set. 2018.

LUZ, Érico Eleutério da. **Teoria da contabilidade**. 1. ed. Curitiba: Inter Saberes, 2015.

MAFFEI, José Luiz. **Curso de auditoria: introdução à auditoria de acordo com as normas internacionais e melhores práticas**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788502627659>>. Acesso em: 16 set. 2018.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2017. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788597011845>>. Acesso em 23 nov. 2018.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2015. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522497591>>. Acesso em: 07 set. 2018.

MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Manual de contabilidade societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522466061>>. Acesso em: 21 nov. 2018.

MASCARENHAS, Sidnei Augusto. **Metodologia científica**. 1. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.

MELO, Moisés Moura de; SANTOS, Ivan Ramos dos. **Auditoria contábil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2017.

MÜLLER, Cláudio José. **Planejamento estratégico, indicadores e processos: uma integração necessária**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2014. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522482894>>. Acesso em: 09 jun. 2019.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade geral**. 1. ed. Curitiba: Inter Saberes, 2016.

PAOLESCI, Bruno. **Almoxarifado e gestão de estoques**. 2. ed. São Paulo: Érica, 2013. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788536505114>>. Acesso em: 21 abr. 2019.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522469918>>. Acesso em: 25 ago. 2018.

QUINTANA, Alexandre Costa. **Contabilidade básica: com exercícios práticos**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2014. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522489619>>. Acesso em: 13 ago. 2018.

RIBEIRO, Osni Moura; COELHO, Juliana Moura Ribeiro. **Auditoria fácil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788502213487>>. Acesso em 10 ago. 2018.

SANTOS, Antonio Sebastião dos. **Contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2014.

SAPORITO, Antonio. **Análise e estrutura das demonstrações contábeis**. 1. ed. Curitiba: Inter Saberes, 2015.

SESCOOP. **História do cooperativismo**. Disponível em: <<http://www.sescooprs.coop.br/cooperativismo/historia/>>. Acesso em: 20 mar. 2019.

SZABO, Viviane. **Gestão de estoques**. 1. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2015.

SZUSTER, Natan; CARDOSO, Ricardo Lopes; SZUSTER, Fortunée Rechtman; SZUSTER, Fernanda Rechtman; SZUSTER, Flávia Rechtman. **Contabilidade geral: introdução à contabilidade societária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522476848>>. Acesso em: 07 set. 2019.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade básica**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

YAMAMOTO, Marina Mitiyo; PACCEZ, João Domiraci; MALACRIDA, Maria Jane Contrera. **Fundamentos de contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Saraiva: 2011.