

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**CONTROLES INTERNOS APLICADOS
A UMA DISTRIBUIDORA DE CIGARROS**

TRABALHO DE CONCLUSÃO

**Alex Mateus Ferigolo
Germano Schneider**

**Santa Maria, RS, Brasil
2009**

**CONTROLES INTERNOS APLICADOS
A UMA DISTRIBUIDORA DE CIGARROS:
UM ESTUDO DE CASO**

por

**Alex Mateus Ferigolo
Germano Schneider**

Trabalho de conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais e Humanas da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis.**

Orientadora: Prof. Otilia Denise Jesus Ribeiro

Santa Maria, RS, Brasil

2009

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Trabalho de Conclusão

**CONTROLES INTERNOS APLICADOS A UMA
DISTRIBUIDORA DE CIGARROS**

elaborada por
**Alex Mateus Ferigolo
Germano Schneider**

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA:

Otilia Denise Jesus Ribeiro, Ms.
(Presidente/Orientador)

Prof. Antônio Reske Filho, Ms. (UFSM)

Prof. Sidenei Caldeira, Ms. (UFSM)

Santa Maria, 29 de junho de 2009.

AGRADECIMENTOS

Agradecemos primeiramente a Deus pelo dom da vida e por ser nosso guia maior neste caminho trilhado.

Aos nossos pais que proporcionaram todas as condições necessárias para a realização de nosso sonho.

Aos demais familiares, amigos e nossas companheiras que sempre nos incentivaram.

À professora Otília Denise Jesus Ribeiro que nos orientou na elaboração de nosso trabalho de conclusão.

Aos demais professores e funcionários do curso de Ciências Contábeis que de alguma forma colaboram para a nossa formação.

Ao proprietário e demais funcionários da empresa objeto do estudo pela atenção dispensada e por possibilitarem a realização de nosso trabalho de conclusão.

“Por pior que seja o dia de hoje,
sempre existe um amanhã”

Roberto Shinyashiki

RESUMO

Trabalho de Conclusão
Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

CONTROLES INTERNOS APLICADOS A UMA DISTRIBUIDORA DE CIGARROS: UM ESTUDO DE CASO

AUTORES: ALEX MATEUS FERIGOLO; GERMANO SCHNEIDER
ORIENTADOR: PROF. OTILIA DENISE JESUS RIBEIRO
Data e Local da Defesa: Santa Maria, 29 de junho de 2009.

Este trabalho trata-se de um estudo de caso realizado em uma distribuidora de cigarros, localizada na cidade de Santa Maria-RS. O objetivo principal traçado foi o de realizar a avaliação do controle interno nos estoques da empresa e, se necessário, sugerir melhorias e adequações. Uma pesquisa bibliográfica fundamentou o desenvolvimento deste trabalho. Para sua realização foi utilizada a técnica de coleta dos dados com a aplicação de um questionário de procedimentos de controles internos, além de observações e entrevistas. Concluiu-se que a empresa utiliza alguns procedimentos de controle interno no seu estoque que são adequados e que outros destes procedimentos necessitam ser aprimorados, para que os objetivos de controlar os ativos, de salvaguardar o patrimônio e de gerar informações seguras na gestão da organização, sejam atingidos.

Palavras-chave: controle interno; estoque; distribuidora de cigarros; avaliação

ABSTRACT

This work is a case study conducted in a distributor of cigarettes, located in the city of Santa Maria-RS. The main objective was an assessment of internal control in the company's stock and, if necessary, suggests improvements and adjustments. The development of this work was based on a research bibliographic. For its implementation was used a technique of data collect with the application of a questionnaire of internal control procedures, besides observations and interviews. It was concluded that the company use some internal control procedures in its stocks that are appropriate and that others need to be improved, to that the goals of controlling the properties, of safeguarding the patrimony and of generating information on safe management of the organization, are achieved.

Key words: internal control; stock; distributor of cigarettes; assessment

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Sede da empresa	43
Figura 2 – Organograma da empresa.....	45
Figura 3 – Pedido de mercadorias junto ao fornecedor	47
Figura 4 – Relação das mercadorias vendidas no dia.....	49
Figura 5 – Produtos impróprios para consumo	51
Figura 6 – Câmeras de vigilância	52
Figura 7 – Depósito da empresa.....	53

LISTA DE APÊNDICES

APÊNDICE A – Questionário de procedimentos de controle interno.....	66
APÊNDICE B – Modelo de formulário para a retirada de mercadorias	69

LISTA DE ANEXOS

Anexo A – Controle auxiliar de entradas e saídas	71
Anexo B – Selo de identificação do produto	72
Anexo C – Local de armazenamento de produtos impróprios	73
Anexo D – Nota fiscal Modelo Um.....	74

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	14
2.1 Controle	14
2.1.1 Dos elementos do controle.....	15
2.1.2 Classificação do controle.....	17
2.1.3 Processo de Controle.....	18
2.2 Controle Interno	19
2.2.1 Aspectos gerais.....	20
2.2.2 Princípios fundamentais do controle interno.....	25
2.2.3 Objetivos do controle interno.....	27
2.2.4 Sistema integrado de contabilidade e controle interno.....	28
2.2.5 Sistemas informatizados e controle interno.....	31
2.2.6 Avaliação do controle interno.....	32
2.2.7 Limitações do sistema de controle interno.....	33
2.3 Estoques	34
2.4 Controle interno em estoques	37
3 METODOLOGIA	40
3.1 Coleta de dados	41
4 DESENVOLVIMENTO	43
4.1 Descrição do campo de estudo	43
4.2 Levantamento das atividades do estoque	46
4.2.1 Da entrada das mercadorias.....	46
4.2.1.1 Em consignação.....	47
4.2.1.2 Efetivação da compra.....	49
4.2.1.3 Devoluções de vendas.....	50
4.2.2 Da custódia das mercadorias.....	51
4.2.3 Da saída das mercadorias.....	54
4.3 Avaliações e sugestões pertinentes ao controle interno no estoque	56
4.3.1 Avaliação e sugestões relacionadas à entrada de mercadorias.....	56
4.3.2 Avaliação e sugestões relacionadas à custódia de mercadorias.....	58
4.3.3 Avaliação e sugestões relacionadas à saída de mercadorias.....	59
5 CONCLUSÃO	61
REFERÊNCIAS	63

1 INTRODUÇÃO

Na atual conjuntura econômica e social é notória a versatilidade de negócios presentes nos diversos setores da economia. À medida que se estende a complexidade das atividades, surge a necessidade de informações mais precisas e, por conseguinte, a busca por controles mais eficazes.

Nesse sentido, as empresas procuram investir cada vez mais em controles que permitem solidificar o processo de gestão e sobretudo conduzir nas tomadas de decisões mais adequadas.

Os controles utilizados pelas empresas devem ser adequados às necessidades de cada uma em particular, isto é, devem ser respeitadas as peculiaridades de cada atividade, tendo em vista que não existe um padrão pré-estabelecido de controle que atenda a todas as necessidades de uma empresa.

Destarte, um sistema de controle interno condizente com as operações desenvolvidas e capaz de dirimir riscos de erros e fraudes conduz a excelentes níveis de gestão que permitem não somente controlar, mas também maximizar resultados. Portanto, para uma empresa manter-se no mercado é necessário possuir um sistema de controle interno que permita controlar todas as operações existentes, tanto em nível operacional quanto gerencial, salvaguardar o patrimônio e gerar informações úteis ao processo de gestão.

Nesse contexto, o tema abordado pelo presente estudo baseia-se na avaliação do controle interno dos estoques de uma empresa distribuidora de cigarros localizada na cidade de Santa Maria, no estado do Rio Grande do Sul (RS). A abrangência da avaliação do controle interno compreendeu o período de março a junho de 2009.

Sabe-se que os controles internos são de fundamental importância para o bom funcionamento de uma empresa, porém não basta eles existirem, é necessário que sejam aplicados tempestivamente em todos os ciclos operacionais de uma atividade e sempre que possível ocorra o monitoramento e a avaliação desses controles. Em virtude disso, este trabalho busca solucionar, em um caso específico de uma distribuidora de cigarros, o seguinte problema: O controle interno utilizado pela empresa em seus estoques está adequado aos princípios de controle interno?

Para a solução do problema, visando a implantação de controles mais adequados, traçou-se como objetivo principal deste trabalho a avaliação do controle interno nos estoques de uma empresa distribuidora de cigarros.

Em sentido mais detalhado, os objetivos específicos procuram avaliar os procedimentos operacionais adotados na entrada, na custódia, na saída das mercadorias, bem como os seus respectivos registros. Além disso, buscou-se verificar se os procedimentos de controle interno adotados são eficientes e se realmente protegem o patrimônio da empresa.

A justificativa para o tema e os objetivos propostos baseia-se no fato de que atualmente o ambiente de negócios é muito competitivo e diversificado, sendo que sua amplitude global e seus interesses remetem às empresas necessidades mais complexas de gestão administrativa e operacional. Neste contexto, empresas e demais organizações precisam gerir seus recursos de maneira eficiente, de modo a possibilitar a continuidade de suas atividades e a obter retornos.

Para que isso aconteça, é preciso ter controle, isto é, definir responsabilidades, traçar metas e objetivos, planejar investimentos, levantar e alocar recursos conforme políticas previamente estabelecidas. Desta forma, os controles internos permitem às empresas desempenharem suas funções de modo a evitar falhas, otimizar operações, resguardar seu patrimônio, obter informações precisas e fidelizar colaboradores e funcionários, assegurando a organização necessária para o cumprimento do objeto social da melhor forma possível.

Portanto, a contribuição desse trabalho será na melhoria dos controles contábeis e administrativos do estoque da empresa em estudo, buscando aperfeiçoar a utilização e a otimização de seus recursos, provendo desta forma informações mais concretas, e assim, possibilitando à administração tomar decisões corretas e por conseqüência maximizar os resultados.

A organização do trabalho está estruturada da seguinte maneira: no primeiro capítulo encontra-se a introdução, que abrange a contextualização, a temática, o problema, os objetivos, a justificativa e a própria estrutura do trabalho. Em seguida apresenta-se a revisão bibliográfica que fundamentou o estudo. O terceiro capítulo aborda a metodologia aplicada na elaboração do trabalho, seu delineamento, a coleta de dados e as limitações do estudo. Na seqüência encontra-se o desenvolvimento da pesquisa, o estudo de caso com sua aplicação, resultados

obtidos e as sugestões de melhoria. Por fim, expõem-se as conclusões e recomendações para os próximos estudos.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Esse capítulo abrange a revisão bibliográfica que deu suporte à fundamentação teórica e ao delineamento do presente estudo.

2.1 Controle

Uma das idéias que melhor expressa a essência do controle e ratifica sua importância é apresentada por Besta (apud MOSIMANN E FISCH, 1999, apud HERRMANN, 1970, p. 87) e diz que se todos aqueles que participam direta ou indiretamente da administração de uma entidade tivessem honestidade plena, memória perfeita e inteligência suficiente para saber, em qualquer momento, que coisa lhe competia fazer em benefício daquela, e se não houvesse necessidade de estimular ações ou frear excessos, a administração poderia desenvolver-se sem o controle. Diante dessa afirmação, nota-se a importância que o controle representa em uma entidade, sendo ele indispensável para o sucesso das atividades desenvolvidas por uma organização tanto no aspecto operacional quanto no gerencial.

De acordo com Hofstede (1968 apud MOSIMANN E FISCH, 1999, p. 71) o controle é “um processo pelo qual um elemento (indivíduo, grupo, máquina, instituição ou norma) afeta intencionalmente as ações de outro elemento”.

Na visão de Brisolla (apud MOSIMANN E FISCH, 1999, p. 72) controle significa:

Um processo de verificação prévia, concomitante ou a *posteriori*, que ocorre num lapso de tempo, para conhecer a evolução no desempenho de um sistema ou de uma atividade através da comparação de um novo estágio com outro inicial definido como padrão, desencadeando ações que assegurem a consecução dos objetivos esperados.

Já de acordo com Oliveira (apud MOSIMANN E FISCH, 1999, p. 71) controle é definido como:

A função do processo administrativo que, mediante a comparação com padrões previamente estabelecidos, procura medir e avaliar o desempenho

e o resultado das ações, com a finalidade de realimentar os tomadores de decisões, de forma que possam corrigir ou reforçar esse desempenho ou interferir em funções do processo administrativo, para assegurar que os resultados satisfaçam aos desafios e aos objetivos estabelecidos.

Segundo Gibson et al (1981 apud MOSIMANN E FISCH, 1999, p. 71) “a função de controle abrange as atividades desenvolvidas pelos administradores para adequar os resultados reais e os planejados”.

A definição exposta acima ganha maior respaldo nas palavras de Koontz & O'Donnell (apud ANTUNES, 1998, p. 61), que reiteram o pensamento de Taylor da seguinte forma:

O controle consiste em verificar se tudo corre de conformidade como o plano adotado, as instruções emitidas e os princípios estabelecidos. Tem por objetivo apontar as falhas e os erros para retificá-los e evitar sua reincidência. Aplica-se a tudo: coisas, pessoas, atos.

Destarte dos conceitos acima, o controle é uma ferramenta que auxilia muito o gestor nas tomadas de decisões da empresa, pois ele trás informações importantes para os administradores. Através dessas informações, pode-se saber como a empresa está organizada, se os objetivos estão sendo cumpridos conforme planejado e se as políticas propostas estão sendo seguidas pela organização.

2.1.1 Dos elementos do controle

Na aplicação ou no entendimento do controle, é indispensável a adoção de alguns elementos que dão alicerce ao mesmo e que, independentes entre si, interajam de forma que o resultado final corresponda com o que foi planejado pela administração.

Nesse contexto, Mosimann e Fisch (1999, p. 73) afirmam que “no processo de verificação da maneira como a organização está indo para a situação desejada, diversos elementos interagem continuamente”. Dentre eles destaca-se:

- a) o gestor;
- b) a controladoria;
- c) o sistema de informações;

- d) o manual da organização;
- e) os critérios de avaliação dos gestores; e
- f) *accountability*.

No que diz respeito ao gestor, Mosimann e Fisch (1999) denotam esse elemento como sendo o indivíduo que pode tomar decisões com a finalidade de alcançar objetivos planejados numa atividade da qual é responsável.

Seguindo a linha de raciocínio dos mesmos autores, a controladoria é o órgão responsável pelo projeto e administração do sistema por meio do qual se coleta e relata a informação econômica da empresa.

Com relação ao sistema de informação, os autores definem como o instrumento que dá suporte ao sistema de gestão e que fornece as informações necessárias ao processo de tomada de decisões com vistas às ações corretivas.

Já o manual de organização é, segundo os autores, o elemento empresarial que contém o organograma e informações complementares necessárias a sua compreensão e interpretação, por exemplo, a missão, os objetivos e as metas da empresa e de cada área, descrição das funções desempenhadas em cada área e denominação dos respectivos cargos.

Mosimann e Fisch (1999) relatam que a qualidade na tomada de decisão denota desempenho de cada gestor, que por sua vez pode ser avaliado com base em critérios financeiros e/ou não financeiros estabelecidos pelos seus superiores hierárquicos.

Após todo o processo de planejamento, implementação e execução das atividades e controles pré-estabelecidos os autores definem o momento de se reportar os resultados obtidos, a fim de avaliar os mesmos. A esse processo denomina-se *accoutability*.

Para que haja controle global da empresa devem ser atendidas as seguintes premissas:

- deve haver controle de atividades;
- o controle deve ser executado nas áreas operacionais, na administração das áreas operacionais e na empresa como um todo;
- devem ser atribuídas às áreas custos e receitas sobre as quais elas tenham efetivo controle;
- nas definições de funções devem ser considerados os aspectos de responsabilidade e autoridade, de forma a facilitar a atuação dos gestores e a eliminar "áreas cinzentas"; e
- deve haver uma preocupação com a identificação e avaliação das impactações das variáveis internas e das variáveis ambientais (inflação,

alterações/ajustes de planos, volume, eficiência) (GUERREIRO, 1989, p. 261, apud MOSIMANN E FISCH, 1999, p. 74).

Em síntese, para que o controle tenha sua finalidade atendida, é necessário que se verifique a existência de fatores ou elementos que viabilizam sua execução em tempo e extensão. Assim, os gestores poderão ter maiores garantias de que os resultados esperados sejam atingidos de forma tempestiva e eficaz.

2.1.2 Classificação do controle

Pode-se classificar o controle sob diversos critérios: quanto à fase do processo de gestão, quanto ao nível e quanto à interferência externa.

a) Quanto à fase do processo de gestão

De acordo com Mosimann e Fisch (1999) o controle é subdividido em pré-controle, controle concomitante e pós-controle.

Segundo a definição dos autores, o pré-controle é o controle preliminar ou corretivo. Refere-se às atividades efetuadas antes da ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar, com intenção de prevenir ou impedir a ocorrência de atos indesejáveis. Por exemplo: o modelo de gestão, os planos estratégicos, operacionais e principalmente orçamentários.

Seguindo a conceituação dos autores, controle concomitante é o controle corrente ou em tempo real. Refere-se às atividades efetuadas ao mesmo tempo da ocorrência do evento ou fato que se pretenda controlar, ajustando seu desempenho ainda em curso a fim de se alcançar um objetivo.

Já o pós-controle, Mosimann e Fisch (1999) definem como o controle subsequente ou corretivo. Refere-se às atividades efetuadas após a ocorrência do evento ou fato que se pretenda controlar. Em função dos desvios ocorridos, ele determina suas causas e ajusta os parâmetros do sistema para operações futuras.

b) Quanto ao nível

Na visão de Oliveira (apud MOSIMANN E FISCH, 1999) os níveis de controle são consequência dos níveis de planejamento, ou seja, em relação ao desempenho

da empresa e das áreas frente às variáveis ambientais, e ao desempenho da entidade frente aos planos orçamentários. Nesse sentido, o controle classifica-se em estratégico, tático e operacional.

Conforme Oliveira (apud MOSIMANN E FISCH, 1999) o controle estratégico é a verificação das relações da empresa com o ambiente, comparação com as diretrizes estratégicas e decisões de alteração de objetivos quanto a ameaças e oportunidades relacionadas a mudanças ambientais. Nesse sentido, pode-se citar com exemplo a verificação da posição da empresa frente às novas demandas do mercado, a concorrência etc.

Ainda de acordo com o mesmo autor, o controle tático consiste na verificação das relações de cada área de responsabilidade com seu ambiente, comparando com seu plano tático e com o atingimento dos seus objetivos em relação a esta área. Nesse sentido, pode-se citar como exemplo o controle que cada área possui para que mantenha seu estoque adequado à demanda, sem excessos e faltas.

Por fim, os autores classificam o controle operacional como sendo aquele que consiste na verificação das metas dos planos operacional das áreas e da empresa como um todo. Ajuda a estabelecer a eficácia e a eficiência através da comparação do realizado com o orçado. Como exemplo, tem-se a verificação do nível de rotatividade dos estoques realizado, e se o fornecimento e o faturamento das mercadorias aconteceram conforme planejado.

c) Quanto à interferência externa

Segundo Mosimann e Fisch (1999) quanto à interferência externa que o controle sofre, ele pode ser classificado como de circuito fechado, que é aquele em que o sistema gera todas as informações necessárias à realização do ciclo de controle e mantém o desempenho futuro deste; e de circuito aberto, quando as informações geradas no sistema são insuficientes para completar o ciclo.

2.1.3 Processo de Controle

Conforme Mosimann e Fisch (1999) o processo de controle abrange as seguintes atividades:

- a) estabelecimento de objetivos, metas e padrões;

- b) observação do desempenho;
- c) comparação do desempenho real com o esperado;
- d) comunicação do desempenho com as alternativas de ação em decorrência de variações relevantes;
- e) ações corretivas; e
- f) acompanhamento da ação corretiva.

Dando continuidade ao pensamento dos autores acima mencionados, dentre as atividades supracitadas, cabe destacar o estabelecimento de objetivos, metas e padrões e ações corretivas. Com relação à primeira atividade, esta deve refletir em procedimento, normas de conduta, ética profissional e normas de trabalho, devendo estar sempre relacionados com a perfeita compreensão do resultado desejado. Os padrões devem ser expressos em alguma unidade de tempo, dinheiro, unidade física ou por meio de índices. As metas e os padrões devem ser introduzidos no sistema de informações.

No que diz respeito às ações corretivas, Mosimann e Fisch (1999) definem como correspondentes às medidas ou providências adotadas para eliminar os desvios significativos detectados nos relatórios de desempenho. Esta atividade tem um papel fundamental, pois sem ela o controle torna-se um exercício sem substância. A ação corretiva pode levar à alteração dos padrões ou mesmo das metas de resultados estabelecidos para um determinado período. Essas ações corretivas quando adotadas devem ser acompanhadas constantemente, pois um bom sistema de controle permite localizar possíveis dificuldades ou mostrar tendências significativas para o futuro.

2.2 Controle Interno

No cenário atual, de forte concorrência, o sistema de controle interno é necessário e de grande importância para o sucesso das organizações. Ele se torna ainda mais útil se for bem executado pelos gestores, que são os principais responsáveis pelo seu bom funcionamento.

Na visão de Galloro e Galloro (2000), o controle interno é a viga mestra em que a administração se baseia para medir o alcance dos objetivos e metas, e ter certeza de que as diretrizes fornecidas pela empresa estão sendo regularmente seguidas. O controle interno, em sintonia com a contabilidade, deve garantir que:

- a) as operações sejam executadas de acordo com as autorizações ou específicas da administração;
- b) todas as operações sejam registradas oportunamente, pelo valor correto, nas contas adequadas e no período contábil certo, de forma que as demonstrações contábeis sejam feitas de critérios estáveis e que possa haver um controle contábil dos ativos;
- c) o acesso aos ativos seja feito apenas por pessoa autorizada pela administração, para minimização de ocorrência de fraudes, e no caso de existir alguma, haver a possibilidade de descobrimento rápido e determinação de sua extensão;
- d) a comparação dos registros de controle dos ativos com os ativos existentes ocorra com intervalos razoáveis para que sejam tomadas medidas saneadoras em caso de constatação de diferenças;
- e) a localização de erros e desperdícios seja possível, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção ao se registrarem as operações;
- f) a eficiência e a motivação do pessoal sejam estimuladas; e
- g) um controle eficiente sobre todos os aspectos vitais e estratégicos do negócio possa ser obtido.

2.2.1 Aspectos gerais

A definição mais conhecida e respeitada sobre controle interno é do Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA):

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração (AICPA, apud ATTIE, 1998, p. 110).

Nessa mesma linha de raciocínio, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da NBC T11, afirma:

O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção de seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

Para Almeida (2003), controle interno significa o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Na visão de Franco e Marra (2001), controles internos são todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam nas rotinas da empresa e que produzem reflexos em seu patrimônio.

Outra definição muito conhecida diz que:

O controle interno representa em uma organização os procedimentos, métodos ou rotinas cujos objetivos são proteger os ativos, produzir os dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa (CREPALDI, 2000, p. 204).

Ainda de acordo com o Rodil (2000), entendem-se como controles internos, todos os processos e rotinas, de natureza administrativa ou contábil, destinados a fazer com que na empresa os colaboradores respeitem e incorporem as políticas traçadas pela alta administração, os ativos tenham sua integridade protegida e as operações sejam adequadamente registradas, em sua totalidade, nos registros contábeis e fidedignamente retratadas pelas demonstrações financeiras.

É importante salientar que o controle interno não pode ser compreendido como um sistema complexo e burocrático de procedimentos e ações que devem ser seguidos à risca, pois cabe à sensibilidade e capacidade do administrador em implantar controles que apresentem uma relação custo-benefício favorável para a empresa e que atendam às necessidades e peculiaridades que cada atividade apresenta.

Segundo Attie (1998) a importância do controle interno fica visível a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto. Quanto maior o porte da empresa, maior é a necessidade de controles

mais eficientes e apurados, já que o volume e a complexidade de operações aumentam conforme o crescimento das atividades.

O mesmo autor menciona que, os resultados gerados por esse fluxo que transformam simples dados em informações a partir das quais os empresários, utilizando-se de sua experiência administrativa, tomam decisões com vistas no objetivo comum da empresa, assume vital importância. Diante disso, indaga-se: como é possível tomar decisões adequadas utilizando-se de informações que correm o risco de não serem confiáveis? Logo, é imprescindível ao processo de gestão uma base segura de dados alicerçada em controles que configuram fielmente as operações realizadas por uma empresa.

Ainda no entendimento de Attie (1998), um sistema de controle interno bem desenvolvido pode abranger um controle orçamentário, de custos-padrão, alguns relatórios operacionais periódicos, análises estatísticas, programas de treinamento do pessoal etc. Pode abranger também outros campos, como estudo de tempo e movimentos e controle de qualidade.

Nesse sentido, Maximiano (1997 apud ALBUQUERQUE, 2005) ensina que ao longo da vida da organização, as decisões são tomadas a cada instante e as relacionadas ao controle visam à melhoria da eficiência e eficácia operacional, administrativa e estratégica. Essa é a função da administração e ela se aplica a qualquer porte e natureza de organização: individual, familiar, grupal, organizacional ou social.

Com relação a controle interno, é de extrema relevância a seguinte afirmação:

Assim, para ser considerado eficaz, um sistema de controles internos deve permitir que gestores estejam bem informados a respeito do desempenho das operações da organização e de quão bem orientadas essas estão para atingir os objetivos de negócio. E se esses objetivos forem atingidos com o mínimo uso ou desperdício de recursos, então os controles terão contribuído para com a eficiência das operações. Um controle que custa mais que o produto de uma operação é, em princípio, desnecessário. Contudo, nem o melhor sistema de controles internos poderá garantir completamente que tais resultados sejam alcançados. É necessário o envolvimento da administração, que deve acompanhar esses resultados e tomar as medidas necessárias quando o cumprimento das metas estiver em risco (ALBUQUERQUE, 2005, p. 18).

Para evitar maiores riscos, Attie (1998) recomenda algumas ações para reforçar a eficiência e a eficácia dos controles internos:

- a) recompensar quem busca os controles para prevenir contra perdas;

- b) disciplinar a obediência às políticas, práticas e procedimentos;
- c) enfatizar a revisão dos relatórios de auditoria;
- d) inquirir todo o pessoal quanto ao funcionamento dos controles;
- e) analisar a pressão exercida para crescimento e seus benefícios;
- f) enfatizar o recrutamento e aplicação do pessoal quanto à observação dos padrões éticos da organização; e
- g) avaliar os programas de treinamento quanto à inclusão de temas sobre o valor da disciplina dos controles internos.

Os conceitos de eficácia e eficiência são definidos da seguinte forma por Houaiss (2002 apud ALBUQUERQUE, 2005, p. 18):

Eficácia significa a qualidade ou característica de quem ou do que, num nível de chefia, de planejamento, chega realmente à consecução de um objetivo e eficiência é a qualidade ou característica de quem ou do que, num nível operacional, cumpre as suas obrigações e funções quanto a normas e padrões.

De nada adianta uma empresa adotar controles internos se estes não contribuem para o bom desenvolvimento das atividades, prejudicando de forma eficaz a dinâmica operacional e não provendo os administradores de informações consistentes.

De acordo com Galloro e Galloro (2000), para que a informação possa contribuir para o processo estratégico e à tomada de decisões, torna-se necessário desenhar sistemas de controles que sejam orientados a longo prazo, apresentem informações financeiras e não-financeiras, levem em consideração a concorrência e reduzam a burocracia e estimulem a flexibilidade.

O mesmo autor destaca que esses sistemas também devem levar em conta o ambiente competitivo. Isso ajuda no gerenciamento da estratégia competitiva. É necessário que se obtenham informações sobre clientes, fornecedores, concorrentes, distribuidores, situação da economia, políticas governamentais, sempre sem perder de vista o impacto da globalização dos mercados.

Por fim, o autor menciona que os sistemas devem reduzir a burocracia e estimular a flexibilidade. Essa é a principal função, que estimula a criatividade, promovendo a participação de todos os funcionários da empresa em busca das melhorias, na adequação da formatação das informações que atendam às necessidades estratégicas.

Em sentido amplo, pode-se dividir o controle interno em dois tipos: controles contábeis e controles administrativos.

Os controles contábeis compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia de valores; e controles físicos sobre estes valores.

Os controles administrativos compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração. Normalmente se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de campo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade (ATTIE, 1998, p. 114).

Na visão do Figueira (2000), podem-se classificar os controles internos em duas categorias: ambiente de controle e sistemas de controle.

Em relação ao ambiente de controle, o mesmo autor afirma:

(...) reflete a filosofia, atitude e o compromisso demonstrado pela administração para estabelecimento de uma atmosfera positiva para a implementação e execução de operações do negócio de forma bem controladas. Ele influencia fortemente a eficácia dos sistemas de controle da companhia (FIGUEIRA, 2000, p. 75).

Nesse contexto, alguns aspectos a serem considerados são:

- a) enfoque da diretoria e alta administração em relação aos controles; e
- b) organização administrativa.

Na opinião de Figueira (2000) a qualidade da liderança proporcionada pela diretoria e pela alta administração juntamente com a atitude em relação a relatórios financeiros íntegros e controles rígidos influenciam especificamente o ambiente de controle. Nesse sentido, diretores e gerentes conhecedores e experientes devem ser capazes de identificar problemas potenciais e tratar deles muito antes que afetem adversamente uma organização.

Ainda segundo o mesmo autor, ao que compete à organização administrativa, esta de ter uma estrutura organizacional que proporcione delegação clara de autoridade e atribuição de responsabilidade facilitando a execução das políticas administrativas, o desenvolvimento de sistemas de avaliação relevantes e confiáveis e a seleção, motivação e promoção de pessoas qualificadas. Além disso, a

segregação das principais funções do negócio que sejam incompatíveis do ponto de vista de controle pode aprimorar os sistemas de controles e indicar o desejo da administração de estabelecer um forte ambiente de controle.

Dando seqüência à classificação já mencionada, Figueira (2000, p. 76) define sistema de controle como sendo “o conjunto de políticas e procedimentos que coletam, registram e processam dados e relatam a informação resultante”. Dessa forma pode-se dividir o sistema de controle em: controles independentes e controles das operações.

Ainda de acordo com Figueira (2000), os controles independentes são aqueles estabelecidos pela administração, porém não relacionados ao fluxo diário de documentações, e que incluem:

- a) revisão e aprovação por parte da administração da informação financeira;
- b) natureza, conteúdo e freqüência dos relatórios preparados para a administração e procedimentos de acompanhamento empregados por eles relativos a informações, tais como contas a receber por idade de saldos, estatística de demanda de estoque, recebimentos ou desembolsos significativos de numerário, informação de caixa, análises da lucratividade por produto;
- c) preparação, revisão e aprovação de reconciliações de registros detalhados com saldos no razão geral;
- d) investigação e resolução de itens de reconciliação resultantes desse processo; e
- e) comparação, com os registros detalhados, de informações independentes, tais como extratos externos de contas bancárias, extratos de contas de fornecedores, assim como contagem física de estoques.

Já os controles das operações são conduzidos dentro do fluxo das operações e visam dar segurança aos procedimentos e às normas. Por exemplo, conferência de cálculos, conferência do registro adequado das vendas entre outras.

2.2.2 Princípios fundamentais do controle interno

De acordo com a definição de Peres (1995, p. 496), princípio significa “primeira causa; base; razão” ou uma “verdade fundamental”. O alicerce de todo

trabalho bem executado está baseado em princípios que, se forem seguidos adequadamente, trarão resultados mais próximos aos esperados.

Para Almeida (2003), são princípios fundamentais do controle interno:

- a) responsabilidade: as atribuições dos funcionários ou setores internos da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante o estabelecimento de manuais internos de organização;
- b) rotinas internas: a empresa deve definir no manual de organização todas as suas rotinas internas;
- c) acesso aos ativos: a empresa deve limitar o acesso de funcionários a seus ativos e estabelecer controles físicos sobre esses;
- d) segregação de funções: consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não possa ter acesso aos ativos e registros contábeis, devido ao fato de essas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno;
- e) confronto dos ativos com os registros: a empresa deve estabelecer procedimentos de forma que seus ativos, sob a responsabilidade de alguns funcionários, sejam periodicamente confrontados com os registros da contabilidade. O objetivo desse procedimento é detectar desfalque de bens ou até mesmo registro contábil inadequado de ativos;
- f) amarrações do sistema: o sistema de controle interno deve ser concebido de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência;
- g) auditoria interna: não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias; e
- h) custos do controle x benefícios: o custo do controle não deve exceder aos benefícios que dele se espera obter. Isso quer dizer que os controles mais sofisticados (normalmente mais onerosos) devem ser estabelecidos para transações de valores relevantes, enquanto os controles menos rígidos devem ser implantados para as transações menos importantes.

Ressalta-se que os princípios apresentados acima representam aspectos fundamentais no processo de controle. A aplicação e o acompanhamento periódico desses princípios refletem em segurança administrativa e informacional.

Na visão de Sá (1993) os princípios do controle interno devem comportar a existência de um plano de organização com adequada distribuição de responsabilidades, um regime de autorização e registros capazes de assegurar um controle contábil sobre os investimentos, financiamentos e de resultados da atividade (custos e receitas), ou de metas das instituições (orçamento), zelo do elemento humano no desempenho das funções a ele distribuídas e qualidade e responsabilidade do pessoal, em níveis adequados.

Ressalta-se ainda, que os princípios e fundamentos do controle interno não são uniformes para todas as empresas, cabendo a cada organização estabelecê-los dentro de sua realidade e estrutura.

2.2.3 Objetivos do controle interno

Segundo Boynton et al (2005), uma entidade adota controles internos para ter segurança razoável quanto à consecução de três categorias de objetivos: confiabilidade de informações financeiras, obediência a leis e regulamentos aplicáveis e eficácia e eficiência de operações.

Nota-se que se a empresa adotar controles internos que não alcancem os quesitos mencionados acima, o resultado obtido terá pouca utilidade para a execução das atividades, tanto em curto quanto em longo prazo.

Na visão de Attie (1998) o controle interno possui quatro objetivos básicos:

- a) a salvaguarda dos interesses da empresa;
- b) a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- c) o estímulo à eficiência operacional; e
- d) a aderência às políticas existentes.

Ainda de acordo com Attie (1998, p. 117), “o objetivo do controle interno relativo à salvaguarda dos interesses da empresa refere-se à proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos devidos a erros ou irregularidades”. Já conforme Figueira (2000, p. 73) a salvaguarda dos ativos está entendida como:

a proteção física contra roubos e furtos de bens e títulos, existentes na companhia ou que poderão vir a existir, por exemplo, seguro dos estoques e sua movimentação; a proteção contra erros ou omissões, por exemplo, cálculos incorretos, contabilizações inadequadas e etc.; e a proteção contra fraudes.

Retornando ao pensamento de Attie (1998), o objetivo relativo à precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais compreende a geração de informações adequadas e oportunas necessárias gerencialmente para administrar e compreender os eventos realizados na empresa. Novamente, conforme entendimento de Figueira (2000) nota-se que é importante que os controles, principalmente os contábeis, sejam adequados às informações necessárias para a tomada de decisão e acompanhamento do alcance dos objetivos da administração.

Attie (1998) salienta que o objetivo relativo ao estímulo à eficiência operacional tem a finalidade de prover os meios necessários à condução das tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme.

Ainda segundo o mesmo autor, o objetivo relacionado à aderência às políticas existentes tem por finalidade assegurar que os desejos da administração, definidos através de suas políticas e indicados através de seus procedimentos, sejam corretamente seguidos pelo pessoal.

Visto isso, percebe-se que os objetivos do controle interno têm como finalidade trazer maior segurança para todas as atividades da empresa. Se todos eles forem atingidos, a empresa terá um sistema de controle eficaz.

2.2.4 Sistema integrado de contabilidade e controle interno

Antes de ocorrer a integração da contabilidade com o controle interno, o sistema de controle deve ser bem formatado. Diante disso, para que o controle interno possa ter suas finalidades atendidas e prover com eficiência os objetivos propostos deve ser estruturado um sistema de procedimentos e orientações a serem seguidos por todos dentro de uma organização. Nesse contexto, Galloro e Galloro (2000) destacam que cada empresa possui características peculiares, logo não há um modelo “pré-fabricado” de controle interno que se adapte às necessidades de qualquer empresa, porém alguns fatores podem ser considerados essenciais para o controle interno em empresas de grande porte:

- a) deve haver um organograma;
- b) deve ser elaborado um manual de procedimentos;
- c) deve ser elaborada uma estrutura contábil adequada;

- d) é necessário dar atenção à qualidade dos integrantes do quadro de pessoal; e
- e) é preciso que haja uma auditoria interna.

Portanto, os sistemas de controle devem variar de acordo com a natureza do negócio, estrutura e tamanho da empresa, diversidade e complexidade das operações, métodos utilizados para processamento de dados e requisitos legais e regulamentares aplicáveis. Tudo isso para que os mesmos se mostrem eficazes em atender aos objetivos da administração, não gerando burocracia e tendo um saldo positivo da relação custo/benefício.

É de extrema importância para o sucesso de um sistema de controle interno que haja integração entre todas as atividades para um único propósito: o resultado global. Nesse sentido, Peres (1995, p. 346) define integrar como “ato de formar um todo” ou “fazer parte de um todo”.

Numa integração da contabilidade com o sistema de controle interno, todos os dados das operações de todos os departamentos da empresa devem caminhar para o mesmo sentido: o registro contábil. Nesse contexto, destaca-se que:

Independente do nível de informatização existente, juntamente com a contabilidade deve interagir um sistema global de controles internos, além dos que são exercidos pela própria técnica contábil, de forma que, haja rotinas e instruções para as diversas operações da empresa, seja separada e identificada a responsabilidade funcional das pessoas que atuam nas diversas operações empresariais, haja um planejamento dos controles da seqüência operacional, e seja feita a implantação de formulários específicos para os controles e definição da documentação necessária para compor o processo das operações (GALLORO E GALLORO, 2000, p. 67).

Ainda conforme o mesmo autor, para alcançar esses objetivos a empresa deve valer-se das seguintes ferramentas:

- a) manuais de instrução;
- b) controles de seqüência;
- c) formulários;
- d) plano de contas padronizado;
- e) fiscalização dos registros;
- f) inventários físicos; e
- g) conciliações.

Os manuais de instrução devem ser desenvolvidos de acordo com as rotinas e os procedimentos, de forma a garantir a uniformidade e eficácia dos processos,

estabelecendo seus padrões de qualidade. Como exemplo pode-se citar diversos manuais: instrução de pagamento de salários e descontos em folha, movimentação de caixa e bancos, apurações de custos, vendas, despesas etc. Esses manuais devem conter detalhadamente todas as rotinas referentes às transações, identificando com clareza começo, meio e fim de cada uma delas, suas fases e inter-relacionamentos com outros setores etc.

Os controles de seqüência possuem como característica básica a adoção de uma seqüência numérica para operações do mesmo tipo, sendo que, cada operação terá seu número próprio e o correspondente valor de transação.

Os formulários possuem papel importante no fluxo normal de rotinas, porém, a intensidade de sua utilização é inversamente proporcional ao nível de informatização da empresa. Pode-se citar como seus principais controles: contra-assinatura em cópias de formulários para formalizar a co-responsabilidade nas operações, controle das operações pelo acesso à informação pelos diversos setores envolvidos na execução e fiscalização das mesmas, controle contra fraudes, por indexação numérica de formulários e suas vias ou canhotos entre outros.

Um plano de contas padronizado é responsável por tornar os registros sistêmicos e homogêneos, evitando distorções nas contas e subcontas relacionadas com as demonstrações financeiras, facilitando dessa forma as análises das mesmas. Com a uniformidade da escrituração a comparação entre as contas fica facilitada.

A fiscalização dos registros tem como responsabilidade prevenir falhas que possam ocorrer na contabilização em razão da má classificação das operações nas contas, inversões de lançamentos etc. Por exemplo, a interpretação equivocada de um dado pode prejudicar o resultado operacional da empresa.

Os inventários físicos são importantes para o controle patrimonial, pois eles auxiliam na conciliação com os registros das contas. Deve haver coerência entre a escrituração e os bens físicos.

Já as conciliações, são um processo de se efetuar periodicamente uma confrontação dos saldos contábeis com os levantamentos físicos e/ou com os elementos documentais.

Quando uma organização conseguir fazer uso de todas essas ferramentas ela terá uma melhora na integração do controle interno com a contabilidade e assim conseguir maior eficácia nos controles.

2.2.5 Sistemas informatizados e controle interno

Um fato muito relevante nos dias atuais dá conta que:

Cada vez mais as companhias estão informatizando seus sistemas operacionais e criando controles por meio desses sistemas. O controle do fluxo das transações e mesmo controles independentes, muitas vezes, são realizados por *softwares* específicos que confrontam dados, produzem informações de conciliações realizadas entre diversos bancos de dados etc. (FIGUEIRA, 2000, p. 77).

Assim, quando da planificação de um sistema de controle interno, o mesmo autor ensina que deve-se considerar as implicações desse ambiente de controle, como:

- a) estrutura organizacional das operações do departamento de sistemas;
- b) natureza da configuração do departamento de sistemas; e
- c) natureza e grau do processamento eletrônico das informações em relação às áreas da companhia ou tipo de transação.

Ainda de acordo com Figueira (2000), as principais características de um ambiente informatizado para as quais se deve ater são:

- a) processamento uniforme de transações;
- b) potencial de erros não detectados ou irregularidades;
- c) potencial de maior supervisão da administração;
- d) pista das transações;
- e) segregação de funções incompatíveis;
- f) início automático ou execução subsequente de transações por meio de computador; e
- g) dependência de controles manuais para confiança no processamento computadorizado.

Para se ter um processamento uniforme de transações, é necessário que os computadores processem uniformemente transações com características iguais sigam as mesmas instruções de processamento, assim, a possibilidade de erros aleatórios é reduzida de modo substancial. Existe ainda a possibilidade, contudo, de que dados digitados possam conter erros aleatórios ou serem incompletos.

O potencial para indivíduos não autorizados, inclusive aqueles que efetuam procedimentos de controle para obter acesso aos dados ou alterá-los sem deixar

evidência visível, pode ser maior em sistemas computadorizados do que em sistemas manuais. Isso porque as informações são freqüentemente armazenadas em forma eletrônica e pode haver redução de envolvimento humano no processamento, reduzindo, desse modo, as oportunidades de detecção manual de acesso não autorizado. Os recursos das informações tendem a concentrar-se no departamento de sistemas.

Os sistemas computadorizados oferecem à administração uma grande variedade de ferramentas analíticas que podem ser utilizadas para revisar e supervisionar as operações da organização. Alguns sistemas computadorizados são projetados de tal modo que uma pista da transação que seja útil para fins de auditoria possa existir apenas por um período curto de tempo ou de forma magnética.

A segregação de funções incompatíveis é importante porque muitos controles, uma vez exercidos por indivíduos em sistemas manuais, podem ser colocados em sistemas que utilizem o processamento computadorizado. Isso pode resultar em menor segregação de funções incompatíveis, pois há a possibilidade de execução de controles (tais como identificação e senha do usuário) baseada em *software*.

Quanto ao início automático ou execução subsequente de transações por meio de computador, certas transações podem ser iniciadas automaticamente ou algumas funções de processamento podem ser processadas automaticamente pelo sistema computadorizado.

Já com relação à dependência de controles manuais para confiança no processamento computadorizado, o processamento computadorizado pode produzir relatórios ou outros produtos usados para efetuar controles manuais. A eficácia desses procedimentos de controle manual pode depender da eficácia dos controles sobre a totalidade e exatidão do processamento computadorizado.

2.2.6 Avaliação do controle interno

Primeiramente, antes de se avaliar os controles internos aplicados em determinada empresa, deve-se fazer juízo da real situação em que os mesmos estão sendo executados e se estão de acordo com o que foi previamente estabelecido. Geralmente a auditoria cumpre essas tarefas mediante testes de observância da execução dos trabalhos pelos funcionários e quando da inspeção e

verificação de documentos e registros contábeis, questionários, fluxogramas etc. Porém, mesmo a empresa não possuindo auditoria interna poderá existir uma avaliação do controle interno da mesma.

Na visão de Crepaldi (2000, p. 218) a avaliação do sistema de controle interno compreende:

- determinar os erros ou irregularidades que poderiam acontecer;
- verificar se o sistema atual de controles detectaria de imediato esses erros ou irregularidades;
- analisar as fraquezas ou falta de controle, que possibilitam a existência de erros ou irregularidades, a fim de determinar a natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria; e
- emitir relatório-comentário dando sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno da empresa.

Seguindo o raciocínio do mesmo autor, após de documentado o sistema de controle interno, deve-se proceder a sua avaliação de forma crítica a fim de verificar sua eficácia o determinar os pontos de passíveis de melhoria.

Na concepção de Franco e Marra (2001), ao avaliar os controles internos o auditor terá em mente dois objetivos primordiais desses controles que são: fornecer à contabilidade dados corretos e conferir a exatidão da escrituração e evitar alcances, desperdícios, erros e, se ocorridos, identificá-los. Para que isso ocorra o auditor deve usar de seus conhecimentos, experiências e sua perspicácia para determinar até que ponto consegue atingi-los.

2.2.7 Limitações do sistema de controle interno

O controle, por envolver diversos fatores, inclusive pessoas, apresenta diversas limitações. Diante disso, Fernandes (apud MOSIMANN E FISCH, 1999, p. 82) destaca alguns perigos da formalização de controles a serem exercidos, como:

- a) o perigo de as regras se tornarem mais importantes que os próprios objetivos;
- b) as regras se converterem em segurança para alguns tipos de empregados. No entanto como muitos valorizam a liberdade individual, podem entendê-la como uma verdadeira camisa de força;

- c) a adoção excessiva de normas que acarretem conseqüências negativas para as pessoas da organização, pois poderão ser tratadas com muita impessoalidade;
- d) a preocupação demasiada com a rigidez no cumprimento das regras, levando as pessoas da organização a um grau exagerado de conservadorismo e tecnicismo; e
- e) a formalização tende a ser menor nos níveis mais altos da organização.

Segundo Crepaldi (2002), na aplicação dos procedimentos de controle interno, podem ocorrer falhas ou distorções resultantes de entendimento precário das instruções, erros de juízo, descuidos ou outros fatores humanos. O referido autor menciona ainda que as limitações do controle interno são, principalmente, com relação a conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa; instrução inadequada dos funcionários com relação às normas internas; e negligência dos funcionários na execução de suas tarefas diárias.

Conforme Albuquerque (2005), sempre é bom ter em mente que os controles internos não são definitivos quanto à consecução dos objetivos de negócios. Não existe, por exemplo, garantia total de que as informações divulgadas sejam as absolutamente reais, apenas “garantias razoáveis” de que essas informações resultam do processamento controlado de dados no dia-a-dia das operações. Da mesma forma, os controles Internos podem ser burlados por atitudes fraudulentas, geralmente em conluio, de pessoas com intenções diferentes do que a alta administração deseja para suas equipes.

2.3 Estoques

Ressalta-se que em uma empresa de natureza comercial, o estoque geralmente representa o principal item do ativo. Nesse sentido torna-se relevante conhecer e compreender seus conceitos e características.

Segundo Peres (1995, p. 259) estoque é “o conjunto de mercadorias armazenadas e disponíveis para venda”. Já de acordo com Ludícibus et al (2003, p. 115), “os estoques são os bens tangíveis ou intangíveis adquiridos ou produzidos pela companhia com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal de suas atividades”.

Conforme Figueira (2000), os estoques nas companhias representam a principal área de geração de receitas, e, portanto, estreitamente ligado à principal atividade da empresa. Desta definição pode-se verificar que, dependendo da natureza da atividade da companhia, os estoques terão características diferenciadas quanto ao seu controle, registro contábil e apresentação nas demonstrações financeiras. Considerando a natureza, tem-se:

- em empresas comerciais, os estoques são adquiridos prontos para venda e a atividade da companhia será armazená-los adequadamente para posterior revenda, considerando o ciclo que irá determinar o sistema de controle de estoques, a compra do produto, sua estocagem e venda posterior;
- em empresas industriais, a complexidade aumenta. Como o produto é elaborado total ou parcialmente na companhia, tem-se a necessidade de controlar não só os recursos (matéria-prima, mão-de-obra, gastos gerais etc.) que serão utilizados no processo produtivo, como também as fases de produção e armazenamento do produto acabado; e
- em empresas agrícolas e agropecuárias, o controle é voltado aos gastos com a cultura ou rebanho e controle de seu crescimento e posterior definição de utilização e classificação contábil (FIGUEIRA, 2000, p. 80).

Ainda nas palavras de Ludícibus et al (2003), para a apuração quantitativa é necessária a existência de controles analíticos adequados, atualizados e agregados a um bom sistema de controles internos. Isso se torna importante não só para fins contábeis, mas principalmente para fins gerenciais.

Para melhor compreensão do registro de estoques, torna-se necessário o entendimento de inventário. Segundo Peres (1995, p. 351) o inventário significa “registro dos bens e demais coisas pertencentes a uma pessoa ou entidade” ou uma “descrição minuciosa”.

Na visão de Ludícibus et al (1998), o inventário de estoques está dividido basicamente em duas categorias: inventário permanente e inventário periódico.

Com relação ao inventário permanente, o autor acima relata que o mesmo deve ser adotado quando há a necessidade de controle contínuo dos estoques, dando-lhe baixa em cada venda, pelo Custo das Mercadorias Vendidas (CMV). Sua utilização é mais acentuada nas médias e grandes empresas.

Ainda segundo o mesmo autor, o inventário periódico ocorre quando se efetuam as vendas sem um controle paralelo e concomitante do estoque e, sem controlar o CMV. Quando se necessita apurar o resultado, faz-se um levantamento físico do estoque naquela data e pela diferença entre o total das mercadorias disponíveis e o estoque final, obtêm-se o CMV.

No que diz respeito aos critérios de avaliação dos estoques, o item II do artigo 183 da Lei 6.404 (1976, apud IUDÍCIBUS et al, 2003, p. 118) diz que:

Os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior.

De acordo com o conceito supracitado, pode-se entender que a regra básica de avaliação na data do balanço é a do custo ou mercado, dos dois o menor.

Deve-se atentar para o fato de que a empresa possui em estoque o mesmo produto adquiridos em datas distintas e custos unitários diferentes, e assim surge dúvida sobre qual preço unitário deve ser atribuído a tais estoques na data do balanço. Nesse sentido, Iudícibus et al (2003), definem alguns critérios de atribuição do custo unitário baseados no custo de aquisição, quais sejam: Primeiro que Entra, Primeiro que Sai (PEPS); Último que Entra, Primeiro que Sai (UEPS); Custo Médio Ponderável Móvel; e Preço Específico.

Segundo Iudícibus et al (2003), com relação ao PEPS, a baixa ocorre pelas primeiras compras efetuadas, dando a entender que, vendem-se ou consomem-se antes as primeiras mercadorias compradas.

Conforme o mesmo autor, em relação ao UEPS ocorre exatamente o oposto do anterior, isto é, a baixa é dada pelas últimas compras efetuadas. Atenção é dada a este item, pois a legislação fiscal brasileira não admite este método de avaliação, o que acarreta em subavaliação dos estoques, aumentando o CMV e reduzindo o lucro e conseqüentemente os impostos incidentes. Para isso, presume-se que há existência de inflação.

Já com relação ao custo médio ponderado móvel, Iudícibus et al (2003) relata que ele tem como característica principal que o valor médio de cada unidade em estoque altera-se pelas compras de outras unidades por um preço diferente.

Por fim, terminando o raciocínio do autor acima, o método do preço específico significa valorizar cada unidade do estoque ao preço efetivamente pago para cada item especificamente determinado. Esse método não é comum, porém é praticado em atividades em que o volume do estoque é pequeno e que o preço unitário é significativo, como é o caso de automóveis, caminhões, navios etc.

2.4 Controle interno em estoques

No entendimento de Ludícibus et al (2003), quanto menos eficaz o sistema de controle interno, mais importante será a elaboração de inventários físicos. Nesse sentido, nota-se a significativa importância de bons controles aplicados à área de estoques. Na visão de Figueira (2000), alguns dos principais aspectos que devem ser considerados na elaboração e análise dos controles internos em estoques são:

- a) os tipos de produtos e procedimentos de produção, compra e armazenamento;
- b) relacionamento de matérias-primas, mão-de-obra e custos indiretos com o custo unitário de estoque;
- c) possibilidade dos produtos serem rebeneficiados para revenda;
- d) natureza sazonal dos produtos e padrões de produção;
- e) características do produto: por encomenda ou contínuo;
- f) duração do ciclo de produção, ou comercialização, e se os procedimentos de contabilidade são coerentes com os processos; e
- g) condições econômicas, concorrência e tendências do negócio.

Ainda de acordo com Figueira (2000), independentemente da natureza dos estoques, alguns controles internos devem ser analisados quando se verifica a eficácia dos mesmos. Entre eles está a extensão em que são usados orçamentos para previsões de vendas, níveis de estoques, atividades de produção, mão-de-obra e custos indiretos. Devem ser observados os procedimentos para comparação e acompanhamento dos resultados reais com os montantes planejados e orçados. Outro ponto são os procedimentos empregados pela administração para revisão e acompanhamento de informações financeiras periódicas, relativas a estoque e custo de produção.

Além disso, segundo o mesmo autor, a extensão em que os relatórios administrativos e relatórios de exceção são preparados para revisão possui grande importância. Também são relevantes os procedimentos utilizados pela administração para revisar e acompanhar assuntos observados nos relatórios administrativos e de exceção. Devem ser levados em consideração os procedimentos para preparação de reconciliações dos registros permanentes de estoques com as contas de controle no razão geral e a sujeição periódica do estoque a contagens independentes.

Levando em consideração o presente trabalho, caso os estoques de terceiros não estejam sujeitos a contagens físicas periódicas, devem ser solicitadas confirmações de sua localização. Também são importantes os procedimentos para a estimativa e contabilização de ajustes para redução dos estoques ao seu valor de realização ou de sucata e para refletir itens de pouca movimentação, obsoletos ou de baixa possibilidade de venda; a reconciliação das quantidades embarcadas com os pedidos e o faturamento; a revisão periódica dos custos-padrão por pessoas com conhecimento adequado; e o controle numérico dos relatórios de recebimento, das requisições de materiais, dos relatórios de encomendas completadas e dos documentos de embarque e a investigação dos documentos faltantes.

Segundo Figueira (2000), quando da elaboração dos controles internos na área dos estoques, a companhia deve levar em conta os seguintes aspectos: existência, cálculos, avaliação, contabilização e acumulação de valores.

No que tange à existência, o referido autor menciona que os estoques devem existir fisicamente e se há documentação adequada relativa à propriedade dos mesmos.

A respeito dos cálculos, deve-se verificar que, por exemplo, se os custos unitários (custos reais de materiais, mão-de-obra e custos indiretos, conforme for adequado) e os valores correspondentes estão adequadamente calculados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade;

Com relação à avaliação, deve-se verificar se os saldos dos estoques refletem todos os eventos ou circunstâncias que afetam sua avaliação, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade. Verificar também se os estoques estão demonstrados pelo menor valor entre o custo e o de mercado, reduzidos a seu valor estimado de realização ou valor de sucata para refletir os itens de estoque de baixa movimentação, obsoletos, invendáveis ou não utilizáveis, constatar se os lucros ou prejuízos entre as empresas ligadas estão sendo eliminados.

A contabilidade deve refletir todas as quantidades e os saldos dos estoques, adequadamente e integralmente em seus registros.

No que diz respeito à acumulação de valores, verificar se as quantidades e saldos de estoques estão adequadamente acumulados nos pertinentes registros contábeis correspondentes.

Deve-se destacar também, a importância de uso de *softwares* no auxílio da revisão dos controles internos na área de estoques.

Como procedimento adicional no desenvolvimento dos controles internos na área dos estoques, Figueira (2000) sugere a utilização de *softwares* para recuperação e análise de dados relativos, que incluem, entre outros:

- a) teste de soma e cálculos dos registros permanentes de estoques;
- b) elaboração de relatórios de quantidades, custos ou descrições não usuais de estoque;
- c) identificação de estoque antigo e inativo;
- d) preparação de relatórios relativos a embarques recentes de estoque, para teste e verificação do período de competência;
- e) elaboração de relatórios de estoque por classe e por ordem de valor;
- f) comparação de quantidades em estoque com as previsões de vendas;
- g) testes de somas e cálculos da apropriação de custos indiretos absorvidos a maior e a menor; e
- h) elaboração de relatórios de estoques obsoletos, excessivos ou de baixa movimentação.

No que tange o controle interno na área de estoques, percebe-se a importância de sua execução de forma adequada e responsável. O controle deve levar em conta seus princípios fundamentais, as técnicas apropriadas, o uso de *softwares* e ferramentas que possibilitam assegurar de forma precisa a existência desses ativos e seus respectivos registros. O controle ganha maior notoriedade pelo fato de os estoques representarem muitas vezes o principal ativo de uma empresa.

3 METODOLOGIA

Considerando o tema e os objetivos apresentados, foram abordados e esclarecidos alguns conceitos e entendimentos de diversos autores com relação a controle, controle interno e estoque através de uma pesquisa bibliográfica

Para Gil (1991) a pesquisa constitui-se num procedimento formal e sistemático, cujo objetivo é proporcionar respostas aos problemas que são propostos. Da mesma forma, Lakatos e Marconi (2001) e Cervo e Bervian (2006) definem a pesquisa como uma atividade voltada à busca de respostas e à solução de problemas para questões propostas, através da utilização de métodos científicos.

Segundo Lakatos e Marconi (2005), o método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permitem alcançar o objetivo traçado e o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.

Segundo a abordagem do problema, a pesquisa é do tipo qualitativa. Isto é:

Os estudos qualitativos podem descrever a complexidade de determinado problema e a interação de determinadas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de dado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos (DIEHL E TATIM, 2004, p. 52).

De acordo com o objetivo geral, a pesquisa será descritiva. Para Diehl e Tatim (2004), essa linha de pesquisa tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. Segundo os mesmos autores, são inúmeros os estudos que podem ser classificados como pesquisa descritiva, uma de suas características mais significativas é a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como questionários e observação sistemática.

Considerando o procedimento técnico, a pesquisa se dará através de um estudo de caso. Segundo Diehl e Tatim (2004), esse método caracteriza-se pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento.

Gil (1996 apud SILVA, 2003), aponta algumas vantagens do estudo de caso, como o estímulo a novas descobertas, a ênfase na totalidade, e a simplicidade nos procedimentos.

3.1 Coleta de dados

Tendo em vista o contexto apresentado, esta fase torna-se crucial para a obtenção dos dados que darão suporte ao delineamento do trabalho. Segundo o entendimento de Lakatos e Marconi (2005) esta etapa representa o início da aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, com a finalidade de se efetuar a coleta dos dados previstos.

Com referência à operacionalidade do estudo foram aplicadas técnicas de coletas de dados que mais contribuíram para atingir os objetivos propostos, dentre elas destacam-se: a observação, o questionário e a entrevista.

De acordo com Lakatos e Marconi (2005), a observação representa uma técnica de coleta de dados utilizada para se obter informações, e que se utiliza dos sentidos na obtenção de determinados aspectos da realidade, não se restringindo em apenas ver e ouvir, mas também examinar fatos ou fenômenos que se deseja estudar.

Na visão dos mesmos autores, o questionário significa um instrumento de coleta de dados composto por perguntas ordenadas e que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador.

Já a entrevista, nas palavras de Lakatos e Marconi (2005, p. 197) significa "um encontro de duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional." Depreende-se desta afirmação que o objetivo principal dessa técnica é obter informações junto ao entrevistado sobre determinado assunto ou problema.

Primeiramente, através de entrevistas e de um questionário, foram acompanhados todos os procedimentos realizados pela empresa no momento da entrada das mercadorias no estoque. Em seguida, também através de entrevistas e de um questionário, foram verificados os procedimentos que denotam a custódia do estoque. Por fim, com a utilização das mesmas técnicas de coleta de dados, verificaram-se os procedimentos adotados em relação à saída das mercadorias. Paralelamente a esses processos, através de observações e análise dos registros,

foi acompanhada junto à contabilidade a oportunidade e tempestividade desses registros, bem como verificada se toda movimentação ocorrida foi passível de registro e se este reflete corretamente a realidade dos estoques. De posse dos resultados, foi possível avaliar os controles adotados pela empresa e concluir se os mesmos estavam adequados, eficientes, ou se precisavam ser aprimorados diante das atividades exercidas.

Independentemente do tema abordado ou dos objetivos que se deseja atingir, percebe-se que a escolha das técnicas mais adequadas para a coleta de dados, neste caso o questionário, a entrevista e a observação, significa eliminar ao máximo as incertezas e vieses que possam vir a ocorrer durante o estudo. No entanto nenhuma técnica é totalmente perfeita, isto é, no momento em que é aplicado o procedimento surgem as vantagens e as desvantagens oriundas da escolha realizada. No contexto desse trabalho, consoante às técnicas apresentadas, torna-se inevitável reconhecer que as mesmas apresentam limitações como dificuldade de comunicação, incompreensão e má interpretação de perguntas e respostas, fatos imprevistos, disposição no atendimento de informações entre outros.

4 DESENVOLVIMENTO

A este capítulo compete demonstrar os aspectos gerais da empresa que foi objeto do presente estudo, descrever e avaliar os controles internos relativos aos seus estoques e apresentar sugestões de melhorias para procedimentos adotados se houver necessidade.

4.1 Descrição do campo de estudo

A empresa objeto desse estudo, demonstrada pela Figura 1, está situada na cidade de Santa Maria, pertencente ao estado do Rio Grande do Sul (RS) e iniciou suas atividades em 2003, sendo sua atividade principal a de compra e venda de cigarros.



Figura 1 – Sede da empresa

A empresa é legalmente constituída como uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada e seu quadro societário é composto por dois sócios, sendo um deles detentor da maioria das quotas e com participação direta na administração. No âmbito fiscal, a sociedade está presente nas três esferas administrativas: municipal, estadual e federal. Nota-se que os tributos recolhidos pela sociedade seguem a competência e a legislação de cada ente federativo ao qual está submetido. Atualmente a empresa segue o regime de tributação do Lucro Real.

Com relação à estrutura organizacional, a empresa está dividida em dois setores: administrativo e operacional. O primeiro possui em seu quadro de funcionários sete pessoas além do sócio administrador e é responsável pela gerência, finanças, contas a pagar e a receber, folha de pagamento, obrigações acessórias, além de outras funções. O segundo setor contempla a atividade comercial e é composto por um gerente de vendas, três supervisores de vendas e vinte e quatro vendedores e está diretamente ligada à obtenção de receitas. Essa estrutura fica melhor representada através do organograma demonstrado pela Figura 2.

A empresa comercializa exclusivamente cigarros na região centro-oeste do RS. Outros produtos que a empresa comercializa são isqueiros e camisetas, mas estes representam menos de 1% do faturamento da empresa.

As vendas realizadas pela empresa são feitas no atacado, sendo que a clientela é formada basicamente por pequenos e médios comerciantes, com alguns poucos varejistas e atacadistas de grande porte.

Os vendedores atuam em suas rotas específicas, realizando as vendas com pronta-entrega diretamente no estabelecimento do cliente. Cada vendedor utiliza um veículo da empresa, levando consigo um estoque pré-calculado para suprir suas vendas. Há também uma modalidade de venda no balcão, que é realizada diretamente com a empresa, porém com pequenos volumes negociados.

Os vendedores que atuam fora de Santa Maria são abastecidos semanalmente por uma transportadora terceirizada pela distribuidora. Esse abastecimento é feito com base em pedidos elaborados pelos vendedores.

A contabilidade da empresa é terceirizada e realizada por um escritório localizado na mesma cidade da distribuidora.

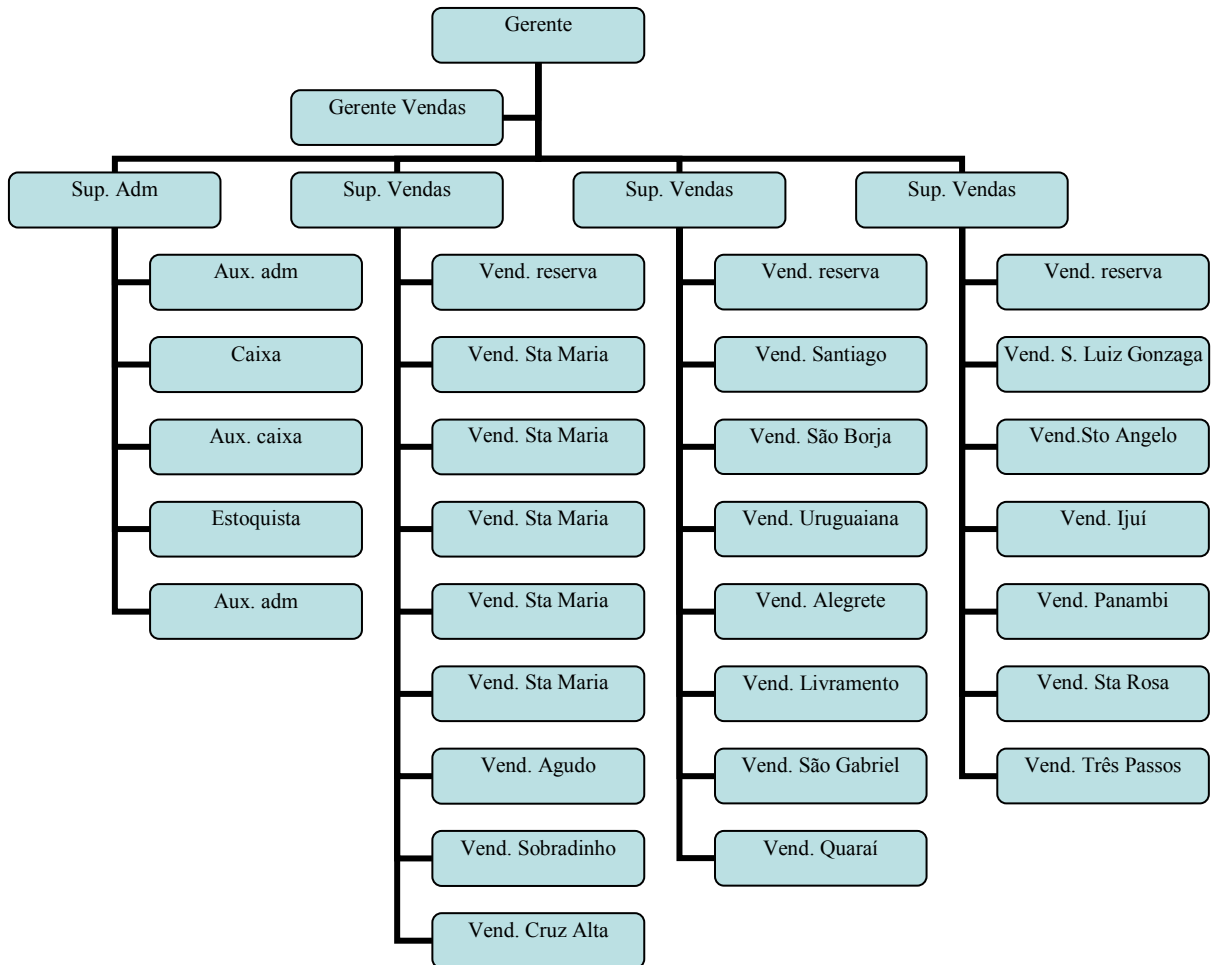


Figura 2 – Organograma da empresa

A empresa trabalha com apenas um fornecedor, que está situado na cidade de Santa Cruz do Sul - RS. Os produtos são entregues na distribuidora por uma transportadora terceirizada pelo fornecedor. Essas mercadorias que chegam à empresa não são de propriedade da mesma, isto é, estão sob a forma de consignação, que de acordo com Peres (1995) significa a entrega de mercadorias para venda e posterior acerto de contas.

Cabe aqui salientar que a empresa em questão trabalha em uma sistemática particular diante de sua natureza comercial. Devido ao estoque ser consignado, a empresa não possui a propriedade do mesmo, apenas a posse e só realiza a compra das mercadorias à medida que ocorrem as vendas. Pode-se dizer que a empresa opera sob um ciclo inverso no processo de vendas, isto é, ela vende antes de comprar as mercadorias, diferentemente do que as demais empresas praticam. Portanto, pode-se inferir que a compra dos produtos junto ao fornecedor se dá após a realização da venda junto aos clientes.

A empresa possui um sistema informatizado de processamento de dados que permite controlar sua atividade do nível operacional ao gerencial. O *software* utilizado pela empresa, o Mitra, permite controlar inúmeras atividades, dentre elas o registro e o controle do estoque.

Outro aspecto relevante identificado junto à distribuidora é o fato de o estoque das mercadorias consignadas sofrer auditoria bimestral por parte do fornecedor. Esta tarefa é executada por um funcionário especializado pertencente ao próprio fornecedor.

Devido à distribuidora possuir um contrato de exclusividade com o seu fornecedor, este exige que a empresa passe por uma auditoria independente de suas demonstrações financeiras. Nesse sentido, o estoque também é alvo de grande atenção dos auditores devido a sua relevância. Diante desses fatos, revela-se que não somente a administração da distribuidora como também os gestores de seu fornecedor dispensam enorme importância ao estoque e os sistemas de controle do mesmo, pois essas mercadorias representam o principal ativo gerador de receitas pertinentes as duas empresas.

Há que se destacar também que, no âmbito fiscal estadual, a atividade desenvolvida pela distribuidora, isto é, a comercialização de cigarros está obrigada à emissão de documentos eletrônicos, ou seja, ser suportada por nota fiscal eletrônica. No entanto, devido à peculiaridade e à natureza das operações realizadas, a distribuidora está inserida em Regime Especial, o qual dispensa a obrigatoriedade da emissão da nota fiscal eletrônica por parte dos vendedores.

Em consonância com os objetivos propostos pelo estudo, verifica-se que a empresa possui alguns procedimentos e medidas que auxiliam no controle interno junto ao setor de estoque. Cabe aqui levantar os controles aplicados para posterior avaliação dos mesmos.

4.2 Levantamento das atividades do estoque

4.2.1 Da entrada das mercadorias

Diante do contexto apresentado, é oportuno destacar as modalidades que ensejam à entrada de mercadorias junto à distribuidora. São elas: a entrada por

consignação, a entrada pela efetiva compra e a entrada oriunda das devoluções de vendas.

4.2.1.1 Em consignação

O processo de entrada de mercadoria em consignação é iniciado através do pedido dos produtos junto ao fornecedor com base em dados históricos de vendas. Este procedimento é executado pelo supervisor administrativo da empresa. Nesse sentido, o funcionário elabora um pedido semanal com o volume previsto de produtos a serem comercializados para a semana seguinte. De forma já pactuada, o pedido é enviado ao fornecedor especificamente na quarta-feira e os produtos solicitados chegam à empresa na segunda-feira seguinte. O relatório contendo o pedido é demonstrado pela Figura 3.

Cod Cliente		
UF	RS	
Data Solicitação	20/05/09	
Data Entrega	25/05/09	

Cod Produto	Descrição	Milheiros
FA023561.00	A SLIMS KS OCT - SAMPOERNA	10,000
FA023562.00	A SLIMS MENTHOL KS OCT - SAMPOERNA	10,000
FA002033.03	BENSON & HEDGES SP (GOLD)	0,000
FA002043.03	BENSON & HEDGES MENTHOL SP	10,000
FA002128.03	CHANCELLER EXTRA SLIMS SP	20,000
FA014646.05	DALLAS SY KS SP (PAMPA) - RS	200,000
FA021628.01	DALLAS SILVER KS (PAMPA) - RS	0,000
FA019669.03	FORTUNA FF BOX	0,000
FA019670.03	FORTUNA SY BOX	0,000
FA008414.04	GALAXY SILVER KS BOX	10,000
FA008415.02	GALAXY SLIMS SP	3,000
FA014042.03	L&M MENTHOL RSP	120,000
FA019121.04	L&M UL KS RSP	120,000
FA020351.01	L&M BLACK LABEL	160,000
FA002326.05	LUXOR EXTRA SLIMS SP	1.200,000
FA001310.11	MARLBORO LI KS SP Easter	160,000
FA001404.08	MARLBORO LI KS FTB REYAMP	80,000
FA016714.07	MARLBORO BLUE FTB	0,000
FA021402.01	MARLBORO FILTER PLUS	180,000
FA002752.04	PALACE SLIMS SP	600,000
FA017806.02	PARLIAMENT LI KS	2,000
FA023223.00	PARLIAMENT LS FTB	0,000
FA014370.02	SHELTON MINT MNT KS SOF 20	100,000
FA016814.02	SHELTON UL KS SP	240,000
FA019990.01	VIRGINIA SLIMS (WHITE) 100 LSB 20 SSL	0,000
FA019991.01	VIRGINIA SLIMS (BLACK) 100 LSB 20 SSL	0,000
TOTAL		3.225,000

Figura 3 – Pedido de mercadorias junto ao fornecedor

As mercadorias chegam à empresa através de transporte terceirizado pelo fornecedor. No momento da recepção das mercadorias, o estoquista responsável da empresa confere o volume recebido com o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE), que discrimina a operação e suporta o transporte das mercadorias. Nesse processo, o funcionário realiza a contagem das caixas que embalam os produtos, e verifica se o volume é o mesmo contemplado pelo DANFE. Nota-se que o estoquista não realiza a abertura das caixas para verificar se os produtos contidos nas mesmas representam fielmente os discriminados na nota fiscal. Após isso, o mesmo funcionário procede ao armazenamento das mercadorias no depósito da empresa.

Nesse contexto, cabe destacar os procedimentos fiscais e contábeis inerentes às movimentações que ocorrem na entrada das mercadorias consignadas. O documento comprobatório da entrada dessas mercadorias na empresa é o DANFE, este com classificação fiscal de entrada de mercadorias em consignação sujeitas ao regime de substituição tributária. O documento citado é emitido pelo fornecedor e acompanha os produtos que chegam à empresa.

De posse do DANFE, o supervisor administrativo registra a entrada dos produtos consignados no sistema da empresa, de forma a segregar em marcas e suas derivadas. No início do mês subsequente e com base em relatórios emitidos pelo Mitra, o mesmo funcionário envia os dados com as entradas das mercadorias consignadas ao Sistema Integrado de Informações e Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA).

Neste mesmo período são remetidos à contabilidade os DANFEs relativos aos produtos recebidos em consignação pela distribuidora. Após isso, a contabilidade importa os dados do SINTEGRA e realiza a conferência através dos DANFEs recebidos da empresa para o devido registro no livro de entradas. Com relação ao registro contábil, o supervisor administrativo, baseado em planilhas auxiliares de entradas e saídas, conforme Anexo A, repassa à contabilidade o saldo monetário dos produtos consignados no último dia do mês.

Por fim, com base nesse dado, a contabilidade efetua a escrituração do referido saldo em contas de compensação.

4.2.1.2 Efetivação da compra

Ressalta-se que, para a compreensão deste item, torna-se necessário o entendimento do processo de finalização das vendas diárias efetuadas pelo setor operacional da distribuidora.

Quando um vendedor efetua uma operação de venda, ele registra a transação no aparelho de informática que carrega consigo. Esse aparelho, denominado *pocket*, transmite automaticamente a venda realizada para um banco de dados de uma empresa terceirizada pela distribuidora. Ao final do dia, o supervisor administrativo importa todas as informações enviadas ao banco de dados pelos vendedores, e em seguida remete ao fornecedor, através de uma planilha específica, a relação das mercadorias vendidas no dia. A planilha contemplando a relação das mercadorias repassadas ao fornecedor está demonstrada pela Figura 4.

DATA DA VENDA	09/06/09	FA's Embalagem Atual	FA's Nova Embalagem	PRAZO	BONIFICAÇÃO VAREJO
				12	
MARCAS	COD DISTRIB	CÓD. SAP	CÓD. SAP	MILHEIROS	MILHEIROS
DALLAS (BLUE) KS SOF		FA000368.06		33,700	
MARLBORO KS BOX		FA001012.08		17,000	
MARLBORO SOF		FA001268.11		34,000	
MARLBORO (GOLD) SOF		FA001310.11		30,600	
MARLBORO (GOLD) KS BOX		FA001404.08		9,600	
BENSON & HEDGES 100 SOF		FA002033.03			
BENSON & HEDGES MENTHOL 100 SOF		FA002043.03		2,500	
CHANCELLER FINÍSSIMOS 100 SOF		FA002128.03		1,800	
DALLAS KS SOF		FA002139.04			
LUXOR EXTRA SLIM 100 SOF		FA002326.05		183,400	
PALACE 100 SLIMS SOF		FA002752.04		57,000	
GALAXY RED KS BOX		FA008362.04		0,400	
GALAXY RED KS SOF		FA008412.03		1,000	
GALAXY BLUE KS BOX		FA008413.04			
GALAXY SILVER KS BOX		FA008414.04		0,200	
GALAXY 100 SLIMS SOF		FA008415.02			
L&M COOL MENTHOL KS RSP		FA014042.03		19,800	
SHELTON MINT MENTHOL KS SOF		FA014370.02		7,500	
A SLIMS KS BOX		FA023561.00		0,200	
DALLAS KS SOF		FA014645.04		9,500	
DALLAS (BLUE) KS SOF		FA014646.05		0,900	
MARLBORO (BLUE) KS BOX		FA016714.07		2,400	
SHELTON 100 SLIMS SOF		FA016812.01		141,300	
SHELTON BLUE KS SOF		FA016813.02		9,500	
SHELTON SILVER KS SOF		FA016814.02		20,700	
SHELTON ORIGINAL KS SOF		FA016815.03		276,000	

Figura 4 – Relação das mercadorias vendidas no dia

No dia seguinte, o supervisor administrativo recebe em seu endereço eletrônico o DANFE representando o faturamento do fornecedor junto à distribuidora

das mercadorias vendidas no dia anterior. Nota-se que a data constante no DANFE é a do dia posterior à ocorrência das vendas. A classificação fiscal dessa operação é a de compra para comercialização de mercadoria recebida anteriormente em consignação mercantil. Verifica-se também que não ocorre a emissão de documento fiscal que represente a devolução simbólica das mercadorias consignadas antes de se efetuar a compra das mesmas. Trâmite este que é obrigatório perante a legislação fiscal.

De posse do DANFE representando a efetiva compra, o supervisor administrativo efetua o registro da nota fiscal de entrada em seu sistema, considerando os impostos destacados e a fatura para posterior quitação da mesma. No início do mês subsequente, o mesmo funcionário, com base nos relatórios emitidos pelo Mitra, envia os dados referentes às compras das mercadorias ao SINTEGRA e também, no mesmo período, remete à contabilidade os DANFEs das compras. Após isso, a contabilidade importa os dados do SINTEGRA e realiza a conferência com os DANFEs recebidos da distribuidora para posterior registro no livro de entradas.

4.2.1.3 Devoluções de vendas

Outra modalidade de entrada de mercadorias no estoque se dá através das devoluções por parte dos clientes. Quando estes verificam que expirou a validade do produto e que o mesmo não pode mais ser comercializado, eles solicitam que a empresa faça o recolhimento do mesmo. Esses produtos são denominados “impróprios para consumo” ou *shelf life*. Diante desse fato, o cliente emite uma nota de devolução da compra desses produtos junto à distribuidora pelo mesmo preço que havia praticado anteriormente na compra.

O vendedor, ao recolher os produtos, os coloca em um saco plástico juntamente com a nota fiscal de devolução, conforme Figura 5, e posteriormente envia à empresa, onde o estoquista realiza a recepção. Este funcionário, por sua vez, procede à abertura das sacolas plásticas e verifica os produtos recebidos de forma minuciosa, confrontando os itens físicos com os dados constantes na nota fiscal. Após isso, ele realiza a estocagem dessas mercadorias no mesmo depósito em que os demais produtos estão armazenados, porém em áreas diferentes.



Figura 5 – Produtos impróprios para consumo

Ressalta-se que o registro dos produtos “impróprios para consumo” reflete o único estoque que realmente é de propriedade da empresa, sendo seu controle periódico e levantado o saldo monetário apenas ao fim do mês para o devido registro na contabilidade.

O vendedor também alimenta seu *pocket* com as informações das devoluções ocorridas. Nesse sentido, o supervisor administrativo ao realizar a importação das informações junto ao banco de dados, verifica também a situação das devoluções por parte dos clientes, e emite um relatório das mesmas ao estoquista para este conferir os itens físicos recebidos com os dados informados pelo vendedor.

4.2.2 Da custódia das mercadorias

O processo de custódia das mercadorias existentes na empresa denota outro aspecto relevante a ser considerado ao avaliar o controle interno no estoque. Cabe

ressaltar que a empresa tem posse de mercadorias tanto em sua sede como nos veículos utilizados para as atividades de venda fora de seu estabelecimento.

Com relação ao depósito em que se encontra o estoque da empresa, este é monitorado por três câmeras de vigilância, como mostra a Figura 6, e possui grades em toda a sua extensão, inclusive na parte superior, conforme demonstrado pela Figura 7. Além disso, o prédio conta com serviço de segurança terceirizada executado por um funcionário de uma empresa especializada que faz a segurança durante o expediente. Há também alarme e monitoramento por câmeras no período noturno. No entanto, verifica-se que não existe restrição de acesso dos funcionários ao estoque, isto é, o portão de acesso está sempre aberto durante o expediente.



Figura 6 – Câmeras de vigilância



Figura 7 – Depósito da empresa

Os produtos que são armazenados na empresa são segregados de acordo com a marca e suas derivadas. A embalagem que acondiciona as mercadorias é revestida de papelão e lacrada através de um selo que identifica o produto, conforme demonstrado pelo Anexo B. Verifica-se também que o depósito comporta no mesmo local tanto os produtos aptos para consumo como os “impróprios para consumo”, como demonstrados pelo Anexo C.

Nota-se um rígido controle dos veículos que transportam os produtos a serem vendidos. Há um monitoramento por satélite realizado por duas empresas de segurança que permite identificar o local onde está situado cada veículo, como também monitorar a abertura da porta que dá acesso às mercadorias. É necessário que o vendedor coloque uma senha no computador que está inserido no painel de seu veículo para liberar o acesso aos produtos. Após isso, o funcionário possui apenas três minutos para efetuar a retirada das mercadorias de seu veículo. Também não é permitido o desvio da rota nem o acesso às mercadorias em locais que não sejam os já definidos para a venda.

Durante a noite os veículos que são utilizados no atendimento à cidade de Santa Maria-RS ficam sob custódia na sede da empresa. Já os veículos que atuam fora de Santa Maria-RS, enquanto não estão sendo utilizados, devem ser mantidos em locais pré-definidos pelo fornecedor e que possuam vigilância, como por exemplo, postos de gasolina e estacionamentos privativos. Essas exigências são premissas requeridas pelo fornecedor e expressas em contrato firmado entre as partes.

4.2.3 Da saída das mercadorias

Cabe destacar neste item que as vendas efetuadas estão evidenciadas em três unidades distintas, quais sejam: vendas por milheiro, vendas por pacotes e vendas de carteiras avulsas.

Cada vendedor, baseado em sua experiência, solicita à distribuidora, mediante fax, telefone, pedido eletrônico ou até mesmo verbalmente, o volume necessário de mercadorias para suprir suas vendas. Com relação aos vendedores que atuam diretamente na cidade de Santa Maria-RS, o pedido é realizado diretamente ao estoquista. Este por sua vez efetua a separação das mercadorias para cada vendedor e emite um DANFE com classificação fiscal de remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros para venda fora do estabelecimento, em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária. Esses vendedores são responsáveis por suprir suas necessidades de mercadorias, isto é, eles abastecem seus veículos diariamente na empresa, geralmente ao fim do dia para realizar as vendas do dia seguinte ou sempre que houver necessidade. Nesse processo o vendedor realiza a conferência dos produtos separados pelo estoquista e faz o carregamento do veículo.

Com relação aos vendedores que atuam fora da cidade de Santa Maria-RS, o pedido é realizado diretamente ao supervisor administrativo que efetua a emissão do documento de remessa e repassa ao estoquista para posterior separação das mercadorias. Uma vez separadas as mercadorias, a transportadora terceirizada pela distribuidora efetua a retirada dos produtos e realiza a distribuição dos mesmos aos vendedores com uma frequência semanal e em rotas pré-definidas. Essa logística facilita a atividade de venda, pois não há necessidade dos vendedores buscarem os produtos na empresa já que eles residem nas cidades onde trabalham.

Aspecto relevante é o da saída de mercadorias quando o vendedor realiza a venda dos produtos que estão em seu poder. Ele emite uma nota fiscal Modelo Um, conforme Anexo D, que carrega em seu veículo juntamente com uma impressora para a devida emissão do documento fiscal. A classificação desta operação é de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído. Salieta-se que a emissão do referido documento fiscal só é possível pelo fato de a distribuidora enquadrar-se em Regime Especial, sendo, portanto, dispensada da emissão de nota fiscal eletrônica. Diante deste contexto, é importante ressaltar que o vendedor efetua a venda dos produtos sem a distribuidora tê-los comprado, pois como já abordado anteriormente, o faturamento foi efetivado pelo fornecedor um dia após a realização das vendas pela distribuidora.

Percebe-se também que a empresa também realiza algumas vendas diretamente em sua sede, que são denominadas vendas no balcão. Nota-se que não há um funcionário específico para realizar essa transação, ou seja, qualquer funcionário, tanto do setor administrativo como do comercial pode efetivar essa venda. Quando ocorre esse tipo de operação, a entrega do produto é realizada instantaneamente, isto é, o funcionário que emitiu o documento fiscal, neste caso um DANFE, solicita ao estoquista para que este busque as mercadorias no depósito e efetue a entrega da mesma.

Também ocorre saída de mercadorias quando a empresa efetua a devolução dos produtos “impróprios para consumo” ao seu fornecedor. Nessa operação é emitida uma nota de devolução de compra, efetuada pelo supervisor administrativo da distribuidora.

No que tange o registro das saídas de mercadorias, o processo de registro no sistema da empresa é análogo ao processo de entradas. O supervisor administrativo importa do banco de dados, ao final de cada dia, as informações transmitidas pelos vendedores, e logo os dados com as vendas são inseridos no sistema da empresa.

Também de forma semelhante ao processo de compras, no início do mês subsequente é alimentado o SINTEGRA com as informações de vendas. A contabilidade por sua vez apenas procede à importação dos dados remetidos ao SINTEGRA e realiza a conferência dos dados do Mitra com o faturamento importado para posterior registro no livro de saídas.

Nota-se também que as vendas não são escrituradas de acordo com o regime de competência, isto é, realiza-se um único lançamento ao final do mês com o valor da receita do período em contrapartida da conta de clientes.

4.3 Avaliações e sugestões pertinentes ao controle interno no estoque

Sabe-se que o singular ramo de comercialização de cigarros possui peculiaridades que requerem controles internos específicos e diferenciados. Após o levantamento dos dados e demonstradas as ações adotadas pela empresa, nota-se a aplicabilidade de diversas atividades de controle interno com relação a seus estoques. Em vista disso, cabe aqui realizar algumas avaliações referentes a esses controles e em seguida expor algumas sugestões para que esses sejam mais eficientes e que contribuam para a melhoria dos resultados.

As recomendações relatadas estão direcionadas à melhoria dos processos e transações adotadas no estoque da empresa, com vistas a aumentar o nível de segurança das informações referentes ao controle interno.

Como critério das avaliações, o presente trabalho baseou-se nos princípios de controle interno e o direcionamento segue o mesmo raciocínio do levantamento dos dados, isto é, primeiramente com ênfase na entrada de mercadorias, em seguida na custódia e por fim quando da saída das mesmas.

4.3.1 Avaliação e sugestões relacionadas à entrada de mercadorias

Primeiramente, com foco na entrada das mercadorias por consignação, verificou-se a não abertura pelo estoquista das caixas que comportam os produtos. Nesse sentido, esse funcionário presume que todas as caixas contêm a quantidade e a marca exata dos itens especificados no documento fiscal. Fato este que nem sempre espelha a realidade, isto é, houve casos de vendedores que constataram a falta de mercadorias e/ou a não coerência dos produtos após efetivarem a abertura das caixas, situação esta que muitas vezes ocorreu fora da sede da empresa, quando da realização da venda.

Notou-se que o estoquista é o único funcionário delegado a receber as mercadorias, realizar a conferência e em seguida proceder ao armazenamento das mesmas.

Nesse contexto, visando à melhoria dos procedimentos relacionados à entrada de mercadorias por consignação, sugere-se a abertura das caixas pelo estoquista no sentido de a empresa se resguardar de possível falta de algum produto e até mesmo não deixar de realizar alguma venda por não possuir volume suficiente para a demanda da mesma. Recomenda-se também que a recepção das mercadorias não seja efetuada pelo estoquista, e sim, por outro funcionário designado. Com isso, evita-se que o estoquista contemple todas as fases do processo de entrada dos produtos, minimizando dessa forma o risco de fraudes como o desvio de mercadorias.

Aspecto relevante e passível de grande atenção refere-se aos procedimentos relacionados à efetiva compra das mercadorias anteriormente consignadas à distribuidora. Como já relatado, verificou-se que o faturamento por parte do fornecedor se dá no dia seguinte à ocorrência das vendas pela distribuidora. Em outras palavras, os vendedores realizam as vendas, emitem notas fiscais inerentes a esta operação, entregam os produtos a seus clientes e desta forma geram receitas à empresa, porém o custo das mercadorias vendidas se dá no dia posterior ao das vendas. Desta forma, a distribuidora efetua as vendas de mercadorias num dia sem ter a propriedade das mesmas.

Outro fato importante é o de que o fornecedor considera como sendo seu último dia de faturamento o penúltimo dia de vendas da distribuidora. Logo, o último dia de vendas da distribuidora não enseja em custo, qual este se dará apenas no mês seguinte, infringindo desta forma os princípios da escrituração comercial, em especial o regime de competência. Em virtude disso, considerando o grande volume de produtos comercializados diariamente e que as despesas operacionais se mantêm constantes, verifica-se mensalmente resultados que não refletem a realidade, ou seja, por ora levantam-se lucros exorbitantes, que elevam a carga tributária, e por vezes incorrem em prejuízos que distorcem a realidade da empresa.

Verificou-se também que, antes da efetiva compra das mercadorias, não há emissão de documento fiscal que simbolize a devolução das mercadorias consignadas, procedimento que vai de encontro ao respaldado pela legislação fiscal, mais precisamente ao Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS) do RS.

Diante dos fatos expostos, recomenda-se que a distribuidora avalie junto a seu fornecedor a possibilidade de as compras serem faturadas no mesmo dia que acontece as vendas, evitando desta forma o desrespeito às regras da escrituração mercantil, levando a empresa a obter resultados mais precisos e por conseqüência evitar a incidência elevada de impostos e desembolsos financeiros desnecessários. Sugere-se também que a distribuidora cumpra com a determinação do RICMS, realizando a emissão de nota fiscal que represente a devolução simbólica de mercadoria recebida em consignação, evitando a ocorrência de penalidades perante os órgãos reguladores.

No que tange às devoluções de vendas ou dos produtos “impróprios para consumo”, percebe-se que essas mercadorias representam o único estoque pertencente à distribuidora. Nesse sentido, sugere-se que a empresa realize o controle permanente desse estoque para que se obtenha maior segurança e credibilidade das informações geradas pela contabilidade.

A empresa não possui mapeado um roteiro de procedimentos e transações a serem executados pelos funcionários na entrada dos produtos. Cabe aqui salientar a importância da elaboração de um manual de procedimentos que contemple todas as atividades a serem executados pelos funcionários junto à entrada de mercadorias.

No que diz respeito aos demais procedimentos relacionados à entrada de mercadorias, nota-se o cumprimento adequado dos mesmos. Logo, aconselha-se apenas a continuidade e observância desses procedimentos.

4.3.2 Avaliação e sugestões relacionadas à custódia de mercadorias

No que compete à custódia das mercadorias, verificou-se o armazenamento em mesmo local dos produtos considerados “impróprios para consumo” e aqueles aptos para a comercialização. Diante disso, recomenda-se a segregação de locais para o armazenamento das mercadorias, evitando desta forma possível risco de permuta dos produtos e também obter melhor controle físico dos itens.

Percebeu-se também o livre acesso ao estoque por parte dos funcionários, podendo se inferir que não há plena restrição com relação ao acesso aos ativos, ainda que a maioria dos itens pertença ao fornecedor da empresa. Nesse sentido, sugere-se a limitação do acesso ao estoque da empresa, de forma a se efetuar o trancamento da porta do depósito, competindo à chave da porta apenas ao

estoquista e ao sócio administrador da empresa. Sugere-se também que, seja apenas permitida a entrada de pessoas autorizadas e acompanhadas do estoquista. Com isso evitar-se-á possíveis furtos como também o consumo de bens.

A empresa em questão não adota nenhum tipo de manual que demonstre os procedimentos a serem realizados em suas atividades de custódia do estoque, tampouco esclarecimentos das rotinas inerentes ao controle interno deste. Recomenda-se o mapeamento dos processos relativos à custódia dos produtos com a adoção de um manual, aprovado pela administração, que fundamente todas as atividades pertinentes à área.

Os demais procedimentos levantados em relação à custódia das mercadorias representam adequados controles e ensejam satisfatória segurança na comercialização dos produtos. Dentre eles, ressalta-se a auditoria praticada pelo fornecedor e também a realizada por auditores independentes. Com relação a esse item recomenda-se somente a manutenção desses procedimentos e que os aspectos relevantes levantados pelos auditores sejam sempre levados em consideração.

4.3.3 Avaliação e sugestões relacionadas à saída de mercadorias

A respeito do processo de saída de mercadorias, cabe destacar alguns aspectos que são relevantes no processo de avaliação.

Com relação à remessa de mercadorias da distribuidora aos vendedores, constatou-se que não há documento formalizado que represente o pedido dos vendedores ao estoquista da empresa, e sim, há somente o DANFE emitido pelo estoquista suportando a remessa dos produtos solicitados. Recomenda-se que seja adotado um formulário de solicitação de mercadorias junto ao estoquista, sempre contendo a autorização do supervisor de vendas responsável pela rota. Formulário este sugerido pelo Apêndice B. Quando da ausência deste funcionário, o aval deve ser ratificado pelo supervisor administrativo. Com isso, os procedimentos de remessa ficam atrelados a funcionários de hierarquia superior, e também se evita que haja saídas desnecessárias de produtos por parte dos vendedores.

No que tange à saída de mercadorias oriundas da venda pelos vendedores, constatou-se que a distribuidora vende os produtos sem possuir a propriedade dos mesmos. Ressalta-se novamente o fato de empresa gerar receitas, mas sem

incorrer nos custos correspondentes no mesmo dia. Ratifica-se a recomendação dada anteriormente de que sejam considerados os custos no mesmo período em que acontecem as receitas. Dessa forma, obtêm-se resultados que reflitam melhor a realidade e que fiquem de acordo com a regra de escrituração mercantil, com ênfase no regime de competência.

Com relação à modalidade de vendas no balcão, percebeu-se que não há um funcionário específico para efetuar esse tipo de transação, isto é, qualquer pessoa pode realizar esse tipo de operação na empresa. Nesse sentido, recomenda-se que esta operação seja praticada por apenas um responsável com intuito de não desvirtuar as funções exercidas pelos demais funcionários e também para se obter melhor controle nessas vendas, evitando fraudes como desvio de numerário e de mercadorias entre outras.

No que diz respeito ao registro das vendas, constatou-se que a contabilidade efetua apenas registro no último dia do mês, infringindo a prática da escrituração comercial, mais precisamente o regime de competência. Nota-se também que a empresa não possui um diário auxiliar de seus clientes, não podendo controlar individualmente os saldos a receber. Em vista disso, recomenda-se o cumprimento correto de escrituração à medida que ocorrem os fatos geradores e que a empresa adote registros auxiliares para se adequar a legislação comercial, além de melhorar o controle de seus clientes.

A empresa não possui formalização dos procedimentos relativos à saída de mercadorias. Percebe-se que o entendimento das atividades é transmitido verbalmente, baseado na experiência que os funcionários adquirem ao longo do tempo. Nesse sentido, recomenda-se a uniformização de suas atividades inerentes à saída de mercadorias através da adoção de um manual de procedimentos, evitando custos desnecessários de mão-de-obra e dispêndio excessivo de tempo no processo de treinamento de funcionários.

Com relação aos demais procedimentos adotados na saída de mercadorias, verificou-se que os mesmos denotam segurança e confiabilidade. Recomenda-se a continuidade desses processos para que haja segurança junto à saída de mercadorias.

5 CONCLUSÃO

No momento econômico atual, a empresa que não emprega recursos em um sistema eficiente de controle interno dificilmente consegue manter-se no mercado. Diante disso, os gestores devem estar constantemente atentos a todos os processos da empresa para que possam adotar ferramentas de gestão que sejam capazes de otimizar os resultados. Entre essas ferramentas, é de fundamental importância o sistema de controle interno no setor de estoque que, se bem implantado, ajuda a maximizar lucros.

O objetivo principal que se buscou alcançar nesta pesquisa foi o de avaliar o controle interno nos estoques de uma empresa distribuidora de cigarros e sugerir, se houvesse necessidade, a implantação de controles mais adequados visando à melhoria da gestão e segurança dos estoques. Mais especificamente foram avaliados os procedimentos operacionais da entrada, custódia, saída e registro de mercadorias, bem como analisar se os mesmos protegem o patrimônio da empresa. Nesse processo identificaram-se alguns procedimentos precários e outros eficientes.

Para o atendimento aos objetivos do trabalho, foram utilizadas técnicas de avaliação, dentre as quais se destacam a aplicação de um questionário, bem como visitas e observações. Em vista disso, identificou-se a existência de algumas práticas de controle interno não formalizadas e também a necessidade de implantação de alguns procedimentos que garantam a segurança e eficiência dos processos junto ao estoque da empresa.

No que diz respeito à entrada de mercadorias, percebe-se a inobservância recorrente do princípio de segregação de funções, bem como a falta de manuais que norteiam as rotinas internas. Como exemplo, constatou-se a recepção, conferência e armazenamento das mercadorias realizadas pelo mesmo funcionário: o estoquista. Notou-se também a não formalização das tarefas a serem executadas pelos funcionários da empresa. Para essas falhas foram relatadas, no capítulo anterior, algumas sugestões de melhoria com intuito de aumentar a segurança dos estoques bem como aperfeiçoar os procedimentos de controle pertinentes à entrada das mercadorias.

No que tange à custódia das mercadorias, verificou-se a não obediência do princípio relacionado ao acesso aos ativos. Nesse sentido notou-se o livre acesso ao

estoque da distribuidora tanto pelos funcionários atuantes no setor operacional quanto por aqueles pertencentes ao quadro administrativo da empresa. Verifica-se também o não mapeamento das rotinas que devem ser realizadas no processo de custódia dos produtos. Aspecto positivo é a efetiva proteção dada à sede da empresa bem como aos veículos utilizados fora do estabelecimento. As contribuições para a melhoria dos controles relacionados à custódia das mercadorias foram apresentadas no capítulo anterior.

Com relação à saída das mercadorias, nota-se a inobservância do princípio da responsabilidade no que se refere às operações realizadas na própria sede da empresa. No que abrange os registros contábeis das saídas, percebe-se a prática errônea dos princípios basilares da escrituração comercial e também de premissas oriundas de legislações fiscais. Nesse sentido foram apresentadas sugestões para melhorias de controle interno no que tange à saída das mercadorias.

Importante destacar que os demais procedimentos averiguados e que estão relacionados ao estoque da distribuidora representam práticas adequadas e que auxiliam de forma segura e eficaz os controles internos pertinentes ao estoque.

Em síntese, cabe aqui ressaltar que os objetivos propostos para o estudo foram atingidos. Em vista disso, o trabalho pode servir como uma ferramenta de aperfeiçoamento das atividades de controle aplicadas no setor de estoque da empresa estudada.

Para as futuras pesquisas relacionadas ao tema abordado neste trabalho recomenda-se que os resultados obtidos sejam comparados e analisados com dados de outras empresas que atuam no mesmo setor da distribuidora.

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, N. N. de. **Gestão de Controles Internos: a implementação e os benefícios na mitigação do risco e otimização dos processos.** 2005. 52f.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- ANTUNES, Jerônimo. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil.** 1998. 227f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.
- ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BOYNTON, William C.; RAYMOND, Jonhson N.; WALTER, Kell G. **Auditoria.** São Paulo: Atlas, 2005.
- CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia Científica.** 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade de auditoria e perícia.** Brasília: CFC, 2006.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: teoria e prática.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- _____. **Contabilidade gerencial: teoria e prática.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- DIEHL, A. A; TATIM, D. C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas.** São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- FRANCO, H.; MARRA, F. **Auditoria Contábil.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- FIGUEIRA, José Armando Lins. **Controles Internos nos Estoques.** In: COLEÇÃO DE SEMINÁRIOS CRC-SP/IBRACON – CONTROLES INTERNOS CONTÁBEIS E ALGUNS ASPECTOS DE AUDITORIA. 1. ed. São Paulo: Atlas, p. 73-84, 2000.
- GALLORO, Vitor Domingos; GALLORO, Lídia R. R. Sacco. **Controle interno e contabilidade como elemento de controle.** In: COLEÇÃO SEMINÁRIOS CRC-SP/IBRACON – CONTROLES INTERNOS CONTÁBEIS E ALGUNS ASPECTOS DE AUDITORIA. 1. ed. São Paulo: Atlas, p. 59-72, 2000.
- GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto R. **Manual de Contabilidade das Sociedades por ações.** 6. ed. São Paulo: Atlas, p. 115-134, 2003.
- IUDÍCIBUS, S. et al. **Contabilidade Introdutória.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos da Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MOSIMANN, Clara Pellegrino; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RODIL, Ricardo Julio. **A contabilidade como ferramenta de controle interno na pequena e nas médias empresas (PME)**. In: COLEÇÃO DE SEMINÁRIOS CRC-SP/IBRACON – CONTROLES INTERNOS CONTÁBEIS E ALGUNS ASPECTOS DE AUDITORIA. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PERES, R. R. H. S. **Minidicionário Enciclopédico Escolar**. 1. ed. São Paulo: Scipione, 1995.

SÁ, A. Lopes de, **Curso de Auditoria**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1993.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro de. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA. Pró-reitoria de pós-graduação e pesquisa. **Estrutura de apresentação de monografias, dissertações e teses – MDT**. 6. ed. rev.e ampl. Santa Maria: Ed. da UFSM, 2006.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Questionário de procedimentos de controle interno

01) Qual a composição do estoque da empresa?

R: _____

02) Existe manual que rege os procedimentos de controle do estoque?

R: _____

03) Existe(m) funcionário(s) exclusivo(s) para controlar o estoque?

R: _____

04) Quem realiza o recebimento das mercadorias?

R: _____

05) É realizada a contagem das mercadorias quando da sua entrada na empresa?

R: _____

06) Quantas pessoas têm acesso ao estoque?

R: _____

07) Existe segregação de função entre quem tem acesso ao estoque e quem faz o registro do mesmo?

R: _____

08) Quais dispositivos de segurança são utilizados para a custódia dos estoques?

R: _____

09) É realizado contagem física dos estoques?

R: _____

10) O estoque da empresa é próprio ou é de terceiros (consignado)?

R: _____

11) Qual o tempo de rotação dos estoques?

R: _____

12) Com quantos fornecedores a empresa trabalha?

R: _____

13) Como é efetuada a logística do recebimento de mercadorias?

R: _____

14) A empresa possui sistema(s) de registro e controle do estoque? Se sim, qual?

R: _____

15) Existe cópia de segurança dos dados registrados no sistema? Se sim, qual a frequência desse procedimento?

R: _____

16) Existe controle de acesso ao sistema?

R: _____

- 17) Quantas pessoas têm acesso a este sistema?
R: _____
- 18) O SINTEGRA é alimentado conforme a entrada de mercadorias ou apenas no final do mês?
R: _____
- 19) Existe cadastro dos clientes para possíveis contatos?
R: _____
- 20) Como a empresa efetua a entrega de suas mercadorias?
R: _____
- 21) O estoque disponibilizado para o vendedor é comparado com o pedido realizado?
R: _____
- 22) Há perdas nos estoques? Se sim, de que forma acontece?
R: _____
- 23) Como é realizado o recolhimento dos produtos impróprios para consumo? Qual a destinação para estes e como se dá seus registros?
R: _____
- 24) Como é realizada a entrega das mercadorias para os vendedores que atuam fora da cidade de Santa Maria-RS?
R: _____
- 25) Como se dá o registro da compra e venda das mercadorias pela contabilidade?
R: _____
- 26) Quando da entrada de mercadorias em consignação, a empresa emite algum documento que comprove essa entrada?
R: _____
- 27) De que forma as mercadorias são transportadas pelos vendedores?
R: _____
- 28) Quais são os cuidados que os vendedores realizam ao transportar as mercadorias?
R: _____
- 29) As obrigações acessórias referentes ao transporte das mercadorias estão de acordo com legislação vigente?
R: _____
- 30) Como os estoques são avaliados pela contabilidade?
R: _____
- 31) O custo das mercadorias está sendo mensurado e contabilizado de forma correta?
R: _____

32) Qual o destino das caixas que embalam os produtos?

R: _____

33) Existe algum tipo de auditoria interna e/ou externa que avalia os procedimentos adotados pela empresa, inclusive os referentes ao estoque?

R: _____

34) Nas vendas no balcão, quem efetua a venda e como se dá a entrega da mercadoria para o cliente?

R: _____

35) Nas vendas no balcão, há segregação de funções entre quem realiza a emissão da nota fiscal, quem procede a entrega dos produtos e quem registra a baixa no sistema?

R: _____

APÊNDICE B – Modelo de formulário para a retirada de mercadorias

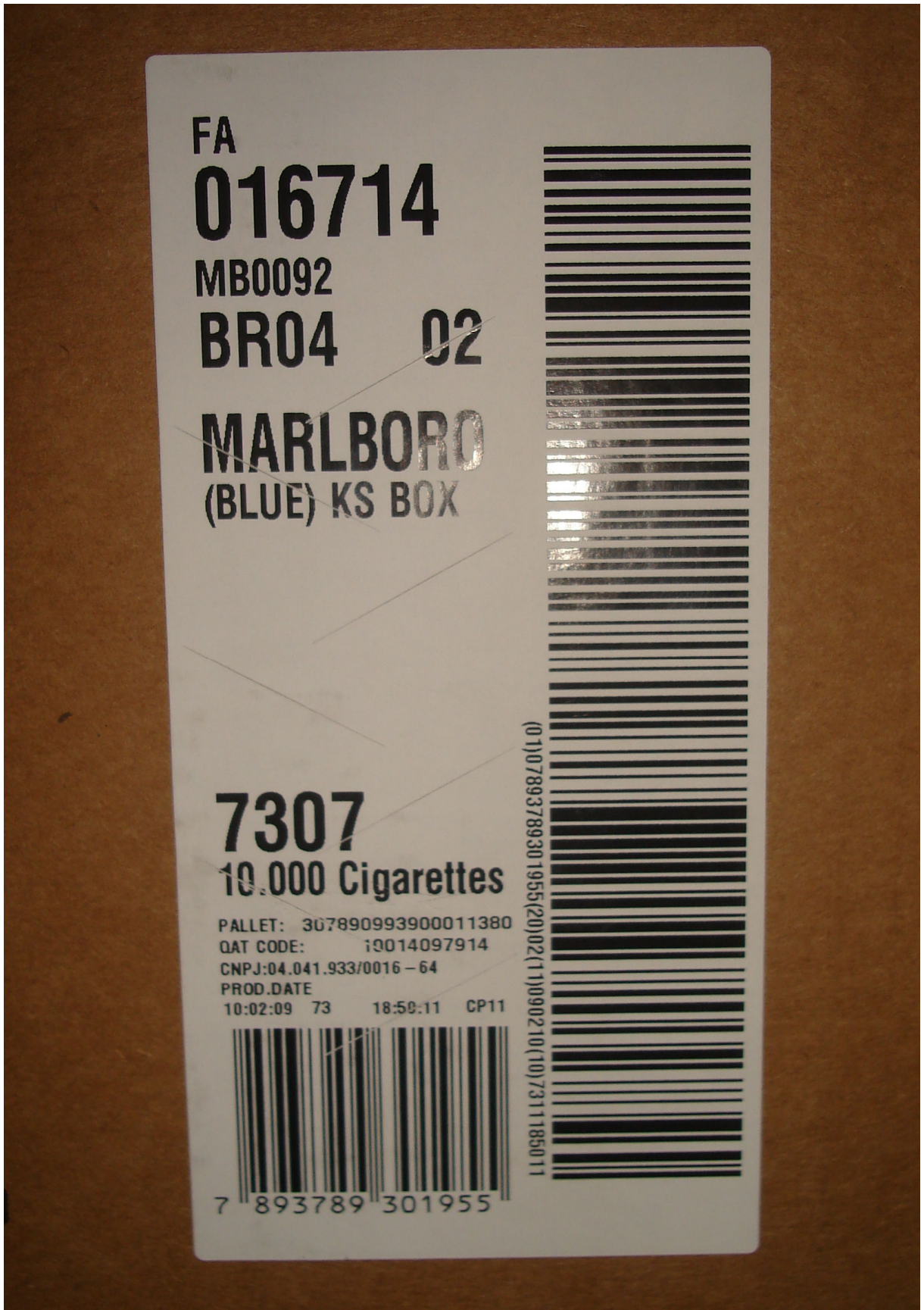
SOLICITAÇÃO DE REMESSA		
Empresa Vendedor Data		
Código do Produto	Descrição	Qtdade requisitada
_____ Vendedor		_____ Sup.Vendas

ANEXOS

Anexo A – Controle auxiliar de entradas e saídas

		SALDO 22/05	ENTRADA	VDA	BONIF	VDA RIT	VDA CLE	SALDO
FA000368.06	DALLAS (BLUE) KS SOF	746,08		32,2				713,88
FA001012.08	MARLBORO KS BOX	373,16	80	14				439,16
FA001404.08	MARLBORO (GOLD) KS BOX	319,52	80	13,2				386,32
FA002033.03	BENSON & HEDGES 100 SOF	9,1		0,1				9
FA002139.04	DALLAS KS SOF	4,62		0,2				4,42
FA002326.05	LUXOR EXTRA SLIM 100 SOF	1349,18	1200	198,2		9	30	2311,98
FA002752.04	PALACE 100 SLIMS SOF	516,3	600	86,7		2,4		1027,2
FA008414.04	GALAXY SILVER KS BOX	10,7		0,6				10,1
FA008415.02	GALAXY 100 SLIMS SOF	11,4		0,2				11,2
FA014042.03	L&M COOL MENTHOL KS RSP	164,5	120	20,4				264,1
FA014532.02	A SLIMS KS BOX	83,36		4,1				79,26
FA014645.04	DALLAS KS SOF	458,8		3,3				455,5
FA014646.05	DALLAS (BLUE) KS SOF	-11,2	200	5				183,8
FA016714.02	MARLBORO (BLUE) KS BOX	250,72		1,8		0,4		248,52
FA016812.01	SHELTON 100 SLIMS SOF	1696,7	1000	132,6		4,6		2559,5
FA019121.04	L&M SILVER LABEL KS RSP	206,02	120	17				309,02
FA019670.01	FORTUNA (BLUE) KS BOX	212,56		0,2				212,36
FA020351.00	L&M BLACK LABEL KS RSP	82,9		4,7				78,2
FA021402.01	MARLBORO FILTER PLUS KS SRP	311,94	180	23,4				468,54
FA021628.01	DALLAS (SILVER) KS SOF	195,9		2,3				193,6
FA023223.00	PARLIAMENT (BLUE) KS BOX	189,4		6,8				182,6
FA023562.00	A SLIMS MENTHOL KS OCT	45,5	10	0,3				55,2
		7227,16	3590	567,3	0	16,4	30	10203,46

Anexo B – Selo de identificação do produto



FA
016714

MB0092
BR04 02

MARLBORO
(BLUE) KS BOX

7307
10.000 Cigarettes

PALLET: 307890993900011380
QAT CODE: 10014097914
CNPJ:04.041.933/0016 - 64
PROD.DATE
10:02:09 73 18:50:11 CP11

7 893789 301955

(01)07893789301955(20)02(1)090210(10)7311185011

Anexo C – Local de armazenamento de produtos impróprios

Anexo D – Nota fiscal Modelo Um

NOTA FISCAL

2ª VIA FIXA

SÉRIE Nº
 SAÍDA ENTRADA 016 031797

DATA LIMITE DE EMISSÃO 00.00.00 18/05/2009
 CNPJ 05.784.119/0001-54 18/05/2009
 INSCRIÇÃO ESTADUAL 109/0290109 HORA DA SAÍDA 08h 21=21

NATUREZA DA OPERAÇÃO CDPD IE SUBT. INSCRIÇÃO ESTADUAL HORA DA SAÍDA
 Sai/Merc/ado ST 5405 109/0290109 08h 21=21

NOME / RAZÃO SOCIAL
 4128 ESME DISTRIB. DE BEBIDAS LTDA

ENDEREÇO
 EST BR 392, S/N - KM 264,7

BAIRRO/DISTRITO CEP CNPJ / CPF
 ARENAL 97100000 07359052000114

MUNICÍPIO FONE/FAX UF INSCRIÇÃO ESTADUAL
 SANTA MARIA 5536154031 RS 1090386145

QNTD	DESCR. PRODUTO	UNID	VALOR UNIT	VALOR TOTAL
1012	HARLBORO FT	060 MI	0,20 194,54	38,91
1402	MLB FILTER PLUS FT	060 MI	0,20 281,41	40,28
2326	LUNDOR	060 MI	0,40 137,32	54,93
4646	DALLAS BLUE	060 MI	0,40 137,32	54,93
6812	SHELTON SLIMS	060 MI	0,40 148,77	59,51
6815	SHELTON KS	060 MI	0,40 137,32	54,93
9120	L&M BLUE RSP	060 MI	0,40 155,63	62,25

NF-e Remessas: 11291-1/11297-1/11300-1
 Dispensado de emissão de NF-e conforme art. 21, parágrafo 3º, item 2 da Portaria CAT nro. 104/2007.
 Nro. Itens NF: 7 Nro. Pacotes NF: 12,00

BASE DE CÁLCULO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE CÁLC ICMS SUBT.	VALOR DO ICMS SUBT.	VL. TOTAL PRODUTOS
0,200	0,000			365,74
VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	OUTRAS DESP. ACESS.	VALOR TOTAL BO/PI	VALOR TOTAL DA NOTA
				365,74

NOME / RAZÃO SOCIAL
 REMETENTE

ENDEREÇO
 FONE/FAX UF INSCRIÇÃO ESTADUAL
 1145083 RS 057641190001154

QUANTIDADE ESPÉCIE MARCA NÚMERO PESO BRUTO PESO LÍQUIDO
 2,40 MILHEIRO CIGARROS 2,760 2,592

RESERVADO AO FISCO

PROIBIDO A VENDA DE CIGARROS A MENORES DE 18 ANOS. LEI Nº 8.060/1990 e 10.702/2003

NOTA FISCAL