

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

**AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO DE UM  
GRUPO EMPRESARIAL DO MERCADO DO  
AGRONEGÓCIO**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO**

**Felipe Brutti da Silva**

**Santa Maria, RS, Brasil  
2009**

# **VALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO DE UM GRUPO EMPRESARIAL DO MERCADO DO AGRONEGÓCIO**

**por**

**Felipe Brutti da Silva**

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.**

**Orientador: Prof. Antonio Reske Filho**

**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

**AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS DE UM GRUPO  
EMPRESARIAL DO MERCADO DO AGRONEGÓCIO**

elaborado por  
**Felipe Brutti da Silva**

Como requisito parcial para obtenção do grau de  
**Bacharel em Ciências Contábeis**

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

**Antonio Reske Filho**  
(Presidente/Orientador)

**Tania Moura da Silva** (UFSM)

**Sidenei Caldeira** (UFSM)

Santa Maria, 21 de dezembro de 2009

## **RESUMO**

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

### **AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS DE UM GRUPO EMPRESARIAL DO MERCADO DO AGRONEGÓCIO**

AUTOR: FELIPE BRUTTI DA SILVA

ORIENTADOR: ANTONIO RESKE FILHO

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 21 de dezembro de 2009

Os controles internos dentro de uma empresa são instrumentos importantes por objetivarem a consistência dos procedimentos técnicos ou administrativos utilizado, assegurando-se os meios indispensáveis ao acompanhamento das ações planejadas e a análise dos resultados esperados. Nesse sentido a presente pesquisa buscou verificar o funcionamento dos controles internos atualmente utilizados pelo grupo de empresas. Este estudo trata-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem de técnicas padronizadas de coleta de dados. A população constitui-se de um grupo de empresas do mercado do agronegócio no Rio Grande do Sul. A coleta de dados deu-se através da aplicação de um questionário pré-elaborado, junto aos gestores das referidas empresas. Objetivou-se analisar e descrever os fluxos de controle interno de compra e vendas das empresas do grupo empresarial, e propor melhorias ao sistema de controle. Concluiu-se que os controles internos existentes na empresa, de forma geral atendem às expectativas da administração. No entanto verificaram-se falhas durante a execução desses controles. Nesse sentido os controles deverão ser aprimorados para que possam proporcionar um maior cuidado com os procedimentos e operações.

Palavras-chaves: Controle interno, Agronegócio, Compra Vendas

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 - Segregação do controle interno quanto a sua natureza.....	19
FIGURA 2 - Organização da empresa por segmento de atuação.....	29
FIGURA 3 - Fluxo dos controles de vendas de máquinas e equipamentos e insumos.....	32
FIGURA 4 - Fluxo dos controles de vendas de peças.....	32
FIGURA 5 - Fluxo de controle interno de compra.....	38

## **LISTA DE TABELAS**

TABELA 1 - Sugestões de melhorias para o processo de controle interno..... 50

## **LISTA DE ANEXOS**

ANEXO A – Questionário de controle interno.....	58
---	----

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>09</b>
1.1 Tema e problema.....	09
1.2 Objetivos.....	10
1.2.1 Objetivo geral.....	10
1.2.2 Objetivos específicos.....	10
1.3 Justificativa.....	10
1.4 Organização do estudo.....	11
<b>2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....</b>	<b>12</b>
2.1 Conceito e definição de controle interno.....	12
2.2 Importância do controle interno.....	13
2.3 Natureza dos controles internos.....	13
2.4 Objetivo dos controles internos.....	14
2.5 Princípio dos controles internos.....	15
2.6 Limitações inerentes dos controles internos.....	17
2.7 Tipos de controles internos.....	17
2.7.1 Controles contábeis.....	17
2.7.2 Controles administrativos.....	18
2.8 Questionário de controle interno.....	18
2.9 Tipos de desfalque ou fraude no controle interno.....	20
2.10 Controle interno e auditoria.....	21
2.11 Avaliação do controle interno.....	21
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>24</b>
3.1 Delineamento da Pesquisa.....	24
3.2 População.....	25



3.3 Coleta de dados.....	25
3.4 Limitação da pesquisa.....	26
<b>4 RESULTADOS E DISCUSSÕES.....</b>	<b>27</b>
4.1 Descrição da Empresa.....	27
4.2 Controles Identificados nas empresas.....	28
4.2.1 Empresa A - Processo de venda.....	29
4.2.1.1 Máquinas e Implementos Agrícolas.....	29
4.2.1.2 Peças e Serviços de Oficina.....	31
4.2.1.3 Defensivos/Sementes/Fertilizantes.....	33
4.2.1.4 Cadastro cliente e análise de crédito – Controle Corporativo.....	33
4.2.2 Empresa A – Processo de Compra.....	34
4.2.2.1 Peças e Serviços de Oficina.....	34
4.2.2.2 Máquinas e Implementos Agrícolas.....	36
4.2.2.3 Defensivos/Sementes/Fertilizantes.....	37
4.2.2.4 Compra de ativo fixo – controle corporativo.....	39
4.2.2.5 Limites de alçadas para pagamentos – controle corporativo.....	39
4.2.3 Empresa C – Processo de Vendas.....	41
4.2.3.1 Venda de Adubo e Calcário.....	42
4.2.3.2 Venda de Sementes e Grãos.....	43
4.2.4 Empresa C – Processo de compras.....	43
4.2.4.1 Compra de fertilizantes e grãos.....	43
4.2.4.2 Compra de adubo e calcário.....	45
4.2.5 Empresa B – Processo de Vendas.....	46
4.2.6 Empresa B – Processo de Compra.....	47
4.3 Sugestões de melhorias.....	49
<b>5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>54</b>
5.1 Conclusão.....	54
5.1.1 Conclusão segundo objetivos gerais.....	54
5.1.2 Conclusão segundo objetivos específicos.....	54
5.2 Recomendações para pesquisas futuras.....	55
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>56</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>58</b>

# 1 INTRODUÇÃO

Atualmente, as entidades procuram alternativas e métodos eficazes para solucionar os problemas gerados pelo simples fato da continuidade operacional. Nesse sentido ocorrem diversas transformações no cenário administrativo e financeiro das entidades.

As operações constituem-se a função essencial das organizações, provendo produtos e serviços aos seus clientes, mediante a execução de tarefas e atividades de acordo com as suas especificidades.

Na situação atual do mercado, a qualidade da informação gerada internamente nas entidades, pode representar o simples fato de continuar existindo no contexto de mercado.

Nesse sentido, torna-se fundamental que as organizações procurem a melhor maneira de realizar operações internas buscando o aperfeiçoamento da operação normal. Para isso busca-se a eficiência de seus colaboradores no cumprimento de suas atividades.

## 1.1 Tema e problema

A finalidade principal dos controles internos é a de estabelecer padrões e medir o desempenho real e agir preventivamente, assegurando assim a menor chance de que ocorram erros potenciais na estrutura organizacional.

A continuidade das relações entre fornecedores e clientes depende, dentre outros fatores, da satisfação de ambas as partes com o resultado propiciado pelas transações que realizam entre si.

Para tanto, o importante é definir um sistema operacional que consiste de um processo de transformação, responsável em converter recursos em saídas especificadas, possuindo um sistema de controle, responsável pelos ajustes que propiciem o alcance dos resultados esperados.

Além das conseqüências mercadológicas, os erros nos procedimentos de do controle acarretam perdas em termos de tempo, materiais e outros. Assim, a

existência de mecanismos de controle torna-se imprescindível ao bom desempenho de uma empresa fornecedora de produtos e serviços.

O presente estudo tem por finalidade analisar o controle interno de um grupo de empresas do ramo do agronegócio, revendedoras de máquinas, descrevendo sua estrutura, seus fluxos de controle interno e seus reflexos na operação da entidade.

Para tanto, as informações necessárias foram obtidas mediante questionário estruturado respondido pelos gestores considerados as pessoas mais indicadas, por se tratar de informações ligadas ao objetivo principal da organização.

Por fim, os controles internos das referidas empresas estão sendo adequadamente executados?

## **1.2 Objetivos**

### **1.2.1 Objetivo geral**

Demonstrar os fluxos de controle interno do grupo de empresas em análise.

### **1.2.2 Objetivos específicos**

Como objetivos específicos procurou-se:

- a) Identificar e descrever os fluxos de controle interno de compra e venda de produtos/serviços das empresas em análise;
- b) Verificar se os controles estão sendo executados de forma adequada;
- c) Sugerir melhorias a possíveis controles deficientes.

## **1.3 Justificativa**

A importância do presente estudo ocorre em virtude de que, existem pontos de controle a serem aperfeiçoados. Analisando os aspectos e procedimentos técnicos geralmente utilizados, será possível inferir uma conclusão sobre qual o impacto dos controles internos na atividade empresarial.

Os estudos que serão apresentados poderão auxiliar os dirigentes e servirão como base para informações adequadas, confiáveis, de qualidade e em tempo hábil, que sejam realmente úteis para as tomadas de decisões.

Logo, esse estudo tem o intuito de divulgar os procedimentos e as técnicas de controle interno utilizadas na entidade e apresentar os pontos de melhorias, que por sua vez, podem impactar na tomada de decisão dos gestores.

#### **1.4 Organização do estudo**

Com o intuito de melhor apresentar o problema da pesquisa e os objetivos propostos o trabalho está dividido em cinco capítulos.

No primeiro capítulo apresenta-se uma visão geral do estudo realizado. O tema do trabalho está definido como avaliação dos controle internos de um grupo empresarial do mercado do agronegócio. A revisão bibliográfica é apresentada no segundo capítulo trazendo o referencial teórico do estudo.

O terceiro capítulo descreve-se a metodologia de pesquisa utilizada no trabalho. O quarto capítulo aborda o desenvolvimento da pesquisa. Identificado os fluxos de controle interno das empresas analisadas e sugerindo melhorias para os controles falhos.

Por fim, o capítulo cinco traz as conclusões e recomendações deste estudo.

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Este capítulo contempla a revisão da literatura que serve de fundamento para o presente estudo. Inicialmente aborda-se o conceito e definição de controle interno, importância, natureza, objetivos, princípios, limitações inerentes, tipos, questionário, tipos de desfalque ou fraude, relação com auditoria e avaliação dos controles internos.

### 2.1 Conceito e definição de controle interno

O conceito de controle interno fica claro com a citação:

Por controle interno entendemos todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio. (FRANCO, 2007, p.267)

Controle interno nada mais é do que os diversos controles que a empresa realiza para proteger a fidedignidade do seu patrimônio e assim, fornecer informações relevantes para a tomada de decisões dos gestores. Tem-se o conceito:

Controles Internos: são um processo operado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias:

- a) Confiabilidade de informações financeiras;
- b) Obediência (*compliance*) às leis e regulamentos aplicáveis;
- c) Eficácia e eficiência de operações. (BOYNTON, 2002, p.113)

O controle interno consiste dos seguintes componentes:

- a) o ambiente de controle;
- b) o processo de avaliação de riscos da entidade;
- c) os sistemas de informações, inclusive os correspondentes processos de negócio, relevante para as demonstrações financeiras e comunicação;

- d) atividades do controle; e
- e) monitoramento dos controles.

A forma como o controle interno é estruturado e implementado varia com o porte e complexidade da entidade. Especificamente, entidades menores podem utilizar processos e procedimentos mais simples e menos formais para atingir seus objetivos.

Em entidades menores, a Administração pode desempenhar funções que, em uma entidade maior, seriam considerados como atribuições de diversos componentes do controle interno. Portanto, os componentes do controle interno podem não ser claramente distinguíveis, mas seus objetivos fundamentais são igualmente válidos.

Quanto melhores e mais eficientes os controles internos implantados mais segurança a informação adquire. A avaliação do controle interno impacta significativamente no resultado da análise das informações geradas.

## **2.2 Importância do controle interno**

Conforme Attie (1998, p. 200), "as informações contábeis distorcidas podem levar a conclusões erradas e danosas para as empresas." Para essa afirmação é verificada a necessidade e a importância dos controles internos em uma organização empresarial. O controle interno é bastante relevante para a gestão empresarial/organizacional. Essa relevância é verificada pela demanda por informações dos responsáveis pela continuidade organizacional da entidade, que acabam por designar uma importância gerencial para a estrutura de controle interno.

A finalidade principal do controle interno, devido à grande gama de procedimentos, práticas e informações é de controlar. Segundo Jund (2006), um sistema de controle interno adequado deve possuir, entre outros, o seguinte objetivo garantir informações adequadas, visando à tomada de decisão.

## **2.3 Natureza dos controles internos**

Os controles internos, por sua vez, são classificados, quanto a sua natureza, como controles preventivos, controles detectivos e controles corretivos:

- a) Controles preventivos: são os controles que “*a priori*” procura prever problemas ou desvios do padrão. Um exemplo se trata da implementação de manual com definição de responsabilidade com descrição das tarefas a serem executadas para cada função organizacional.
- b) Controles detectivos: são os que detectam as causas de exposição durante a ocorrência do fato, no entanto, não impedem que os desvios ocorram, não possuem efeito corretivo sobre o problema. Um exemplo de controle detectivo é o sistema de alarme contra incêndio.
- c) Controles corretivos: São os que auxiliam, após a identificação do problema, na investigação e correção das causas de exposição detectadas, pois a atividade já ocorreu e se torna impróprio corrigir o desvio para levá-lo ao padrão. Um exemplo desse tipo de controle é o relatório de exceções.

## 2.4 Objetivo dos controles internos

Em regra geral, o controle interno tem quatro objetivos básicos. Conforme Jund (2006, p.381), são:

- a) Proteger ativos: Segundo Attie (1998), "o objetivo do controle interno relativo à salvaguarda dos interesses refere-se à proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos devidos a erros ou irregularidades". O objetivo do controle interno é proteger os ativos da empresa de possíveis perdas, danos morais, uso indiscriminado ou roubos quem venham a ocorrer. Os principais meios para que isso possa acontecer são: segregação de funções, sistema de aprovação e autorização, determinação de funções e responsabilidades, rotação do quadro de funcionários, manutenção dos controles, contagens físicas realizadas constantemente, seguro, entre outros.
- b) Garantir informações adequadas, visando à tomada de decisões: Os principais meios que possibilitam dar o suporte necessário à precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais

são a documentação confiável, conciliação, análise, plano de contas, tempo hábil, equipamento eletrônico.

- c) Promover a eficiência e eficácia operacional: De acordo com Attie (1998), "o objetivo do controle interno relativo à Estímulo à eficiência operacional determina prover os meios necessários à condução das tarefas de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme.
- d) Estimular o respeito e a obediência às políticas da administração: O intuito é de assegurar que os desejos da administração, definidos através de suas políticas e indicados por meio de seus procedimentos, sejam adequadamente atendidos por seus colaboradores.

## 2.5 Princípios dos controles internos

Para a execução de um controle observam-se regras que orientam a operacionalização desses controles, ou seja, princípios fundamentais. Segundo Jund (2006, p. 386), "são considerados princípios fundamentais:

- a) Relação Custo *versus* Benefício: Consiste na minimização da probabilidade de falhas e desvios quanto ao atendimento dos objetivos e metas. O custo do controle interno não deve exceder aos benefícios que dele espera-se obter.
- b) Qualidade Adequada, Treinamento e Rodízio de Funcionários: O funcionamento apropriado de um sistema de controle interno depende não apenas de um planejamento da organização e de procedimentos e diretrizes adequadas, mas também, e principalmente, da escolha de funcionários aptos e experientes, e de pessoal capaz de cumprir os procedimentos estabelecidos, de forma eficiente e econômica.
- c) Delegação de Poderes e Determinação de Responsabilidades: Na delegação de poderes em qualquer órgão/entidade, deve-se observar a existência de regimento/estatuto e organograma adequados, onde a definição de autoridade conseqüentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente as necessidades da organização; e manuais de rotinas/procedimentos claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores do órgão/entidade.



- d) Segregação de Funções: A estrutura de um controle interno deve prever a separação entre as funções de autorização/aprovação, de operações, execução, controle e contabilização das mesmas, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio.
- e) Instruções Devidamente Formalizadas: Para atingir um grau de segurança adequado, é indispensável que as ações, os procedimentos e as instruções sejam disciplinados e formalizados, através de instrumentos eficazes, ou seja, claros e objetivos e emitidos por autoridades competentes.
- f) Controle sobre Transações: É imprescindível estabelecer o acompanhamento de fatos contábeis/financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade do órgão/entidade, e autorizados por quem de direito.
- g) Aderência às Diretrizes e Normas Legais: É necessário a existência, no órgão/entidade, de sistemas estabelecidos para determinarem e assegurarem a observância de diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos internos.
- h) Limites de Alçadas: Compreende o estabelecimento de alçadas e procurações de forma escalonada, configurando aos altos escalões as principais decisões e responsabilidades. A utilização de alçadas progressivas, com dupla assinatura de pessoas independentes entre si, fornece maior segurança à empresa, permitindo que as principais decisões, de acordo com os riscos envolvidos, fiquem canalizadas junto aos principais administradores.
- i) Auditoria Interna: a função é examinar transações detalhadas, revisar procedimentos contábeis e operacionais da empresa e determinar o sistema de controle interno mais adequado, assim como o grau de observância das políticas estabelecidas pela administração. Se for bem organizada e contar com o pessoal competente, a função de auditoria interna pode vir a ser um importante fator no desempenho do sistema de controle interno.
- j) Controle de Acesso e Salvaguarda dos Ativos: A custódia dos bens da empresa é uma das principais responsabilidades de uma administração. Evidentemente, um sistema contábil bem-estruturado, sólido e que conte com pessoal suficiente é um meio eficaz de proteger os bens da empresa. Ao mesmo tempo, existem outros tipos de proteção que aumentarão a eficácia do controle interno, quais sejam as medidas físicas e intrínsecas de proteção.

## **2.6 Limitações inerentes dos controles internos**

Na aplicação da maioria dos procedimentos de controle, podem ocorrer falhas resultantes de entendimento precário das instruções, erros de juízo, descuidos ou outros fatores humanos. Os procedimentos de controle cuja eficácia depende da divisão de funções podem ser burlados mediante conivência. Qualquer projeção de uma avaliação atual do controle interno para períodos futuros corre o risco de os procedimentos ficarem defasados, devido a mudanças de condições, e pelo fato de haver se deteriorado o grau de observância de tais procedimentos.

Segundo Crepaldi (2002, p. 213), 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.

## **2.7 Tipos de controles internos**

Em sentido amplo, o controle interno inclui controles que podem ser peculiares tanto para a contabilidade como para a administração, como segue:

### **2.7.1 Controles contábeis**

Os controles internos contábeis são aqueles relacionados com a proteção dos ativos e com a validade dos registros contábeis. Esses controles incluem o sistema de autorização e aprovação e a segregação das funções de registro daquelas efetuadas pelo departamento, que gera as transações, objeto de seu registro ou das relativas à custódia dos ativos.

O objetivo dos controles contábeis é permitir que:

- a) as transações sejam registradas, quando necessário, permitindo a elaboração periódica de demonstrações contábeis e a manutenção do controle contábil sobre os ativos;

- b) as transações sejam efetuadas de acordo com a autorização geral ou específica da administração;
- c) o acesso aos ativos seja permitido com autorização;
- d) os ativos registrados contabilmente sejam comparados com as existências físicas em intervalos razoáveis e se tomem ações adequadas, em relação a qualquer diferença constatada. (JUND, 2003, p. 384)

### 2.7.2 Controles administrativos

Os controles internos administrativos compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a eficiência operacional, bem como o respeito e a obediência às políticas administrativas. A figura 1 apresenta a segregação do controle interno quanto a sua natureza.

## 2.8 Questionário de controle interno

Trevisan & Associados (1996, p. 56), explicam que a avaliação de controles se processa pelo levantamento dos sistemas da empresa. Que pode ser evidenciado de quatro formas diferentes:

- a) questionários narrativos;
- b) questionários sim/não;
- c) fluxogramas;
- d) descrição propriamente dita.

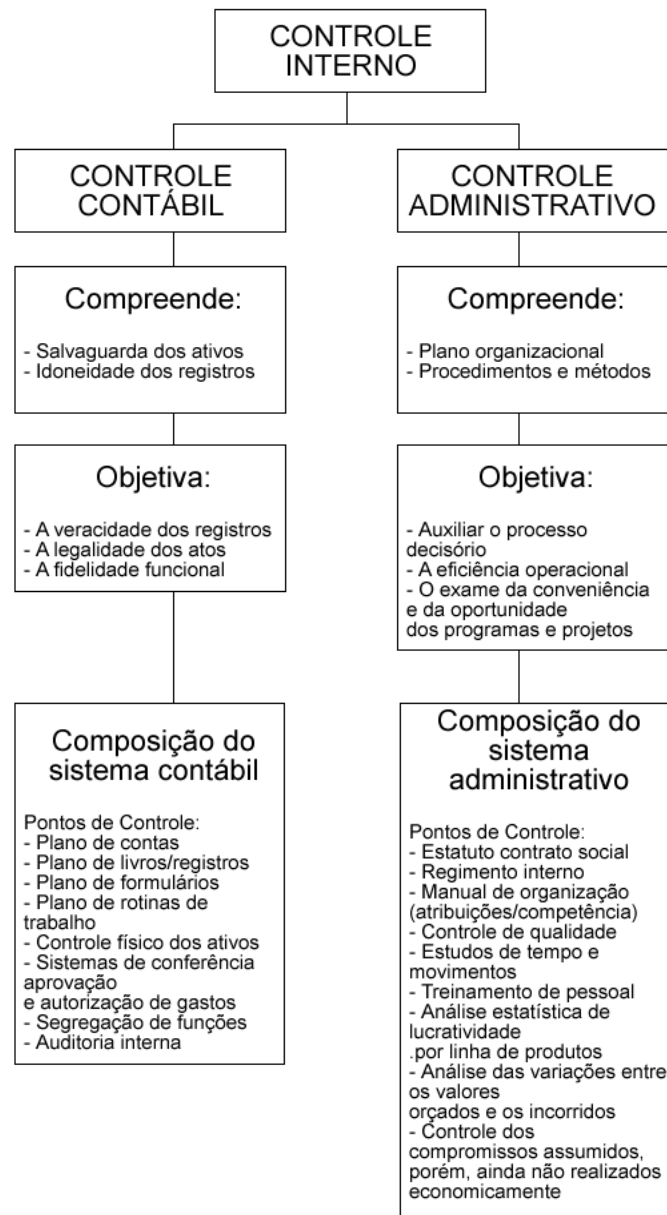


Figura 1 – Segregação do controle interno quanto a sua natureza, fonte Jund (2006, p.385)

Os questionários narrativos são compostos de questões que em conjunto com as respostas descrevem os aspectos significativos de um sistema de controle. Os questionários “sim/não” tem-se que as perguntas são dirigidas para controles específicos e, geralmente, uma resposta “não” equivale a uma falha de controle interno.

Estes foram os métodos de avaliação de controle interno utilizados no trabalho para se entender os processos de controle da empresa, o questionário foi

exposto no ANEXO A. O modelo utilizado como base para questionamentos é o apresentado por Franco (2006), adaptado a realidade da empresa.

Este método consiste na aplicação de perguntas pré-programadas relacionadas aos controles internos da empresa. Segundo Attie (1998) o método de questionários é um dos mais utilizados pelos auditores independentes, pois se baseia na utilização de listas de perguntas referentes a aspectos básicos do sistema. Os questionários utilizados são padronizados e contêm perguntas úteis em toda auditoria e visam fornecer ao auditor independente uma avaliação global quanto ao funcionamento do sistema.

## **2.9 Tipos de desfalque ou fraude no controle interno**

O conselho federal de contabilidade conceitua fraude e erro, como:

O termo 'fraude' aplica-se a atos voluntários de omissão e manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários. O termo 'erro' aplica-se a atos involuntários de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da Entidade, tanto em termos físicos quanto monetários. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1995 NBCT 12)

Apesar do sistema de controle interno ser desenvolvido para minimizar erros e falhas, existe, além das limitações inerentes, o risco e a possibilidade de fraude. A fraude assume característica de acordo com o interesse que a reveste. Segundo Jund (2006) são classificadas como sendo fraude do seguinte tipo:

- a) Desfalques temporários: ocorre quando o funcionário se apropria de um bem da empresa, no entanto não altera registros contábeis.
- b) Desfalques permanentes: ocorre quando o funcionário desvia um bem da empresa e modifica os registros contábeis. Em geral ocorrem devido à falta de segregação de função.

Em geral, o sistema de controle interno deve permitir detectar todas as irregularidades. O sistema de controle interno oferece maiores possibilidades de pronta identificação de fraudes em qualquer que seja a sua modalidade. Entretanto,

o conluio entre dois ou mais integrantes da organização pode fazer dissolver o sistema de controle, já que a identificação torna-se muito complicada.

## **2.10 Controle interno e auditoria**

O primeiro trabalho de uma auditoria é realizar o levantamento do controles internos, ou seja, fazer a avaliação dos controles para entender os processos de controle operacional da entidade.

O controle interno é um meio para obter eficiência, eficácia e transparência nos processos gerenciais e contábeis, por isso a necessidade de auditoria que poder ser interna ou independente. O controle interno possui uma relação oposta diante da auditoria interna e da auditoria independente. A auditoria interna sofre influência e dependência da gestão da administração o que pode acarretar na omissão de falhas no controle interno. A auditoria independente mantém relação de independência da administração o que pode significar maior possibilidade de expressar falhas nos sistema de controle interno.

O auditor interno tem a missão de emitir opiniões conclusivas ou considerações a respeito das operações examinadas; avaliar os fluxos, os sistemas, o plano de controle interno e o desempenho da organização em todas as suas atividades e auxiliar a alta administração de maneira eficaz .

## **2.11 Avaliação do controle interno**

Conforme a Resolução n 820/97, do Conselho Federal de Contabilidade, menciona o assunto da seguinte forma: “11.2.5 – Estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos”.

Para Almeida (1996) a avaliação do sistema de controle interno compreende a determinação dos erros e irregularidades, a análise das fraquezas ou falhas de controle e a emissão de relatório comentado dando sugestões para o aperfeiçoamento do sistema de controle interno.

O objetivo da Avaliação de Controles é obter um entendimento das atividades contábeis da entidade e analisar os controles para que se possa avaliar a adequação da informação para uso na gestão da empresa.

Deve-se considerar para a avaliação dos controles interno: o ambiente do controle existente na entidade e os procedimentos de controle adotados pela entidade.

O levantamento do controle interno deve ser realizado na primeira etapa do trabalho de avaliação dos controles. A segunda etapa do processo é identificar se os controles são efetivos e eficientes, ao passo que distorções no processo devem ser identificadas e regularizadas.

O monitoramento do controle interno é a terceira etapa do processo de avaliação de controles, o intuito é avaliar a eficácia da execução do controle interno ao longo do tempo. Ao referir-se à auditoria interna, Crepaldi comenta que:

Não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias. (CREPALDI, 2000, P.212)

Envolver a avaliação da estrutura e da operação dos controles de forma oportuna e a tomada de ações corretivas modificadas pelas mudanças nas condições. A administração monitora os controles através de atividades contínuas, avaliações em separado, ou uma combinação de ambos. Atividades de monitoramento contínuas, freqüentemente, estão embutidas nas atividades normais recorrentes de uma entidade e incluem atividades regulares da administração e supervisão.

Depois de avaliado o controle interno, ter-se-á em mãos o resultado alcançado pela pesquisa, e segundo Attie (1998), existem quatro possíveis resultados, que são:

- a) O sistema de controle interno é adequado;
- b) O sistema de controle interno é adequado, podendo, entretanto, ser aprimorado;
- c) O sistema de controle interno é adequado, existindo, porém, fraquezas que deterioram e podem vir a comprometer o sistema como um todo;

d) O sistema de controle interno é inadequado, pois não atende aos princípios básicos vitais para obtenção de um sistema de controle interno mínimo.



## **3 METODOLOGIA**

No capítulo dois apresentou-se a base teórica sobre o tema deste estudo, fazendo referência aos aspectos conceituais pertinentes. Foram realizadas visitas à empresa com vistas a coletar dados, através de questionamentos e observações dos controles internos utilizados. Nesse capítulo será abordada a metodologia utilizada na pesquisa.

### **3.1 Delineamento da Pesquisa**

Segundo Kerlinger (1980, p. 94),

Delineamento da pesquisa é a forma e a estrutura da pesquisa, a forma que usamos a palavra delineamento focaliza a maneira pela qual um problema de pesquisa é conceituado e colocado em uma estrutura que se torna um guia para a experimentação, coleta de dados e análise.

Cada pesquisa possui um delineamento próprio, determinado pelo objeto de investigação, pela dificuldade na obtenção dos dados, pelo nível de precisão exigido e pelos recursos materiais de que dispõe o pesquisador.

Conforme Santos (2004, p. 15) “a pesquisa científica pode ser caracterizada como atividade intelectual intencional que visa a responder às necessidades humanas” O autor mostra que as questões científicas duvidosas – necessidades humanas – podem ser respondidas através da pesquisa científica. A pesquisa terá cunho qualitativa, pois não se pretende utilizar técnicas estatísticas na realização do trabalho.

O método de pesquisa adotado será o método dedutivo. Método de pesquisa dedutivo é, conforme Lakatos (2003), uma relação entre a evidência observacional e a generalização científica. E segundo Gil (1999) é o método que parte do geral e, a seguir, desce ao particular. Essas definições mostram que a situação observada de forma global passa a justificar situações particulares.

Este trabalho possui uma abordagem científica, com caráter descritivo. Conforme Gil (1999), esse tipo de pesquisa busca a resolução de problemas melhorando as práticas por meio da observação, análise e descrições objetivas.

Por fim será realizada, no presente trabalho, a pesquisa com levantamento documental. Outro método utilizado será o comparativo. Com base nisso, poderão ser estudadas as diferenças entre os diversos tipos de grupos, no caso do trabalho, os tipos de procedimentos e técnicas de controle interno. Conforme Lakatos (2003), este método possibilita analisar o dado em concreto, deduzindo do mesmo os elementos constantes, abstratos e gerais.

Segundo o procedimento técnico, será um estudo de caso, visto que as informações somente têm importância para a empresa estudada. A pesquisa exploratória, de natureza descritiva, realizada neste estudo utilizar-se-á de técnicas de coleta de dados, em especial de questionários e a observação sistêmica dos controles internos.

### **3.2 População**

Para Barbata (1998, p. 19) defini-se população alvo como “o conjunto de elementos que queremos abranger em nosso estudo e que são passíveis de serem observados, com respeito às características que se pretende levantar”.

A população alvo deste estudo compreende um grupo empresarial integrante do mercado do agronegócio, no Rio Grande do Sul.

### **3.3 Coleta de dados**

A obtenção dos dados se deu através da aplicação de questionário pré-elaborado à administração da empresa pesquisada, em entrevista. O questionário exerce função de coleta de dados e possibilita a identificação de quais informações e instrumentos de controle estão sendo usados atualmente nas empresas.

### **3.4 Limitação da pesquisa**

Toda pesquisa realizada, quando baseada em um problema, visa obtenção de respostas e possíveis soluções para estas questões; e, possivelmente, encontram-se limitações durante sua realização.

Por tratar-se do estudo de empresas de um grupo empresarial, com atividades distintas, não foi possível realizar a comparação dos controles identificados com os controles internos de outras empresas com as mesmas atividades.

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Neste capítulo serão observadas informações relativas à empresa estudada, bem como a descrição dos controles relevantes identificados, seus níveis de funcionamento e sugestões de melhorias para os aspectos deficitários.

### 4.1 Descrição da Empresa

Este estudo foi desenvolvido em empresa do segmento do agronegócio no Rio Grande do Sul. O grupo empresarial está no mercado do agronegócio há 35 anos, atualmente é formado pelas empresas: Empresa A, Empresa B, Empresa C, Hotéis e Agropecuária, sendo que o escopo de trabalho compreende as Empresas A, B e C.

Empresa A: oferece defensivos, sementes, fertilizantes, máquinas, implementos agrícolas, peças, serviços de oficina aos agricultores. É uma das maiores revendas de produtos para a agricultura do Brasil, atuando em aproximadamente 25 municípios brasileiros. Fundada em 1977, tem 25 unidades de negócio (12 concessionárias *New Holland*), totalmente voltadas para o atendimento ao agricultor, sendo 20 no Rio Grande do Sul, 04 no Mato Grosso e 01 no Mato Grosso do Sul. A Empresa A é hoje uma empresa com mais de 270 colaboradores. Em sua equipe técnica conta com mais de 200 colaboradores, entre engenheiros agrônomos, técnicos agrícolas, técnico de peças e mecânicos. Participa pela primeira vez do sistema de avaliação do Programa Gaúcho de Qualidade e Produtividade.

Empresa B: fundada em 2003, com o propósito de representar, para todo o Brasil, os produtos da ATANOR, empresa multinacional argentina com atuação nas áreas química, farmacêutica e agroquímica, fundada em 1938 e controlada atualmente pela americana *Albaugh Incorporated*. A Empresa B em poucos anos já se faz presente nos principais pólos agrícolas do Brasil, consolidando uma filosofia

de trabalho diferenciada na área de agroquímicos. Atualmente atende 40% do território brasileiro e atinge os estados de maior produção agrícola do País. Os profissionais da área comercial possuem formação técnica e larga experiência de mercado. A Empresa B está buscando registros próprios e novas parcerias, visando ampliar o portfólio de produtos e aumentar a área de atuação. Seu foco no negócio é a comercialização para revendas e para cooperativas agrícolas. Os produtos que comercializa são: Trifluralina Atanor 445 CE, Glifosato Atanor 48, Glifosato Atanor, Atrazina Atanor 50SC. Seu único fornecedor é a Atanor.

Empresa C: é a mais antiga das empresas do grupo. Fundada em 1973, a Empresa C comercializa, estoca e transporta grãos, além de vender e distribuir calcário agrícola e fertilizante. Atua no Rio Grande do Sul, com sede em Porto Alegre. Possui filiais nas cidades de Palmeira das Missões, Giruá, Bossoroca e Capão do Cipó. A Empresa C possui grande capacidade de armazenamento e vasto conhecimento de mercado. Funciona também como uma *trade* exportadora de grãos. Atua nos segmentos de calcário, grãos e fertilizantes.

O mercado do agronegócio no Brasil está em grande expansão sendo que o grupo empresarial possui grande influência no mercado da região sul do país.

O governo brasileiro apresentou, no segundo semestre de 2008, o Programa Mais Alimento que visa fortalecer a agricultura familiar e tentar frear o aumento dos preços dos alimentos, nesse programa o governo pretende alcançar a meta de 18 milhões de toneladas em excedente de produção até 2010, principalmente em leite, milho, feijão, arroz, mandioca, trigo, aves, café, frutas, arroz e cebola.

O Programa Mais Alimentos também pretende ampliar a capacidade de armazenamento das propriedades e cooperativas e incentivar a mecanização em massa nas propriedades familiares. A meta é colocar mais 60 mil tratores e outros implementos agrícolas a serviço dos produtores.

## **4.2 Controles Identificados nas empresas**

Neste tópico serão abordados os fluxos de controle interno de compra e venda das empresas do grupo.

#### 4.2.1 Empresa A - Processo de venda

Para uma melhor abordagem dos controles internos será descrito os processos por segmento de operação. A organização da empresa segundo o aspecto de segmento de atuação no mercado é demonstrada na figura 2.

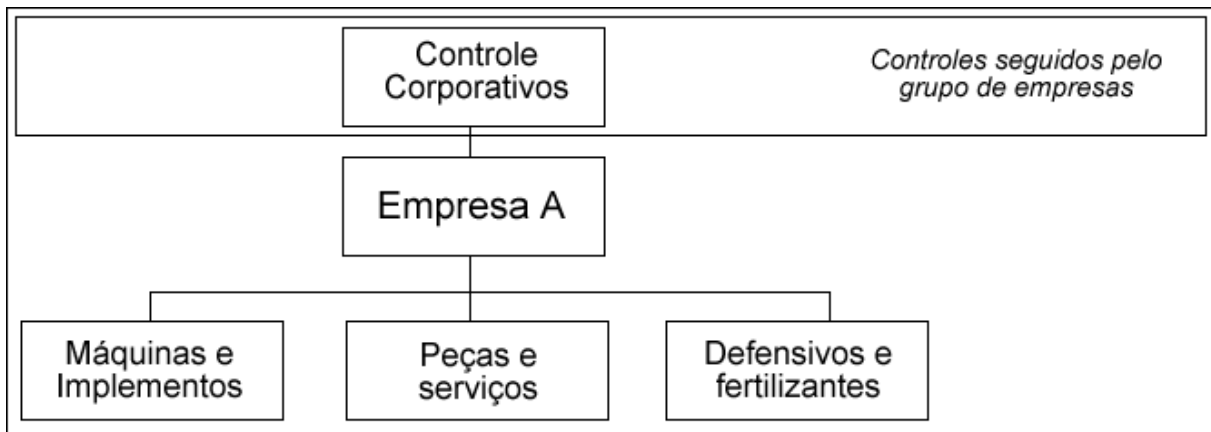


Figura 2 – Organização da empresa por segmento de atuação, fonte autor.

##### 4.2.1.1 Máquinas e Implementos Agrícolas

Conforme questionamentos ao gerente de Máquinas e Equipamentos e a Assistente de Comercial, entre os dias 23.11.2009 a 24.11.2009, quanto aos procedimentos efetuados no decorrer de todo o processo de vendas de Máquinas e Implementos agrícolas destacamos os seguintes aspectos, tais como: pedido de venda; limites de crédito; expedição; cobrança e recebimento.

Conforme informado pelo gerente de Máquinas e Equipamentos ele é responsável pelas compras e vendas de máquinas e implementos agrícolas, e auxiliado pela Assistente Comercial que opera tanto com vendas como compras de máquinas.

A Empresa A comercializa as seguintes máquinas e equipamentos:

- a) Colheitadeiras;
- b) Tratores;

- c) Plantadeiras;
- d) Pulverizadores;
- e) Implementos agrícolas diversos.

A empresa utiliza as seguintes formas de vendas:

- Via Finame (financiado pelo BNDES)
- Via Recursos Próprios: Não há o envolvimento de instituição financeira e

toda a operação é feita internamente pela Empresa A.

Os concorrentes de mercado da empresa foram listados os quatro maiores:

- a) Augustin, Itaimbé, Redemac – (Modelo – Massey Ferguson);
- b) Costelmac, Macagnan, Verdes Pampas, Verdes Vales, Trator Farma, Seiva – (Modelo – John Deer);
- c) Traseira Agrícola e Swark – (Modelo - Valho);
- d) Semeata.

Atualmente a empresa conta com aproximadamente 10 representantes comerciais. O processo de venda inicia com o trabalho de negociação da equipe de vendas nas unidades de negócio junto ao cliente. Após o acerto com o cliente, o gerente da unidade de negócio procede com a emissão do pedido de venda no sistema de operação da empresa. Conforme o Manual de treinamento de Máquinas e Equipamentos, apenas o gerente e o chefe de escritório da unidade tem permissão para emitir pedido de venda.

Após a emissão do pedido de venda o Gerente de Máquinas e Equipamentos e a Assistente Comercial recebem uma notificação sistêmica de que foi alocado um pedido no sistema. Depois de recebida a notificação, com os dados do pedido de venda, os responsáveis procedem com a autorização do pedido. Após a autorização pelo departamento de vendas o pedido deve ser liberado pelo departamento de crédito.

Após a liberação pelo departamento de crédito o cliente pode optar por duas modalidades de compra. Sendo:

- a) Pagar a máquina com recursos próprios;
- b) Financiamento 100% ou parcial da máquina.

Atualmente aproximadamente 10% das vendas são pagas com recursos próprios dos clientes e o restante são todas vendas financiadas através de instituição financeira. Os financiamentos são aproximadamente distribuídos da seguinte forma: 30% pelo Banco CNH Capital e 60% por outras instituições.

No momento da entrega da máquina é solicitada a assinatura do canhoto da nota fiscal como comprovação da entrega da mercadoria.

Na figura 3, é apresentado o fluxo dos controles de venda de máquinas.

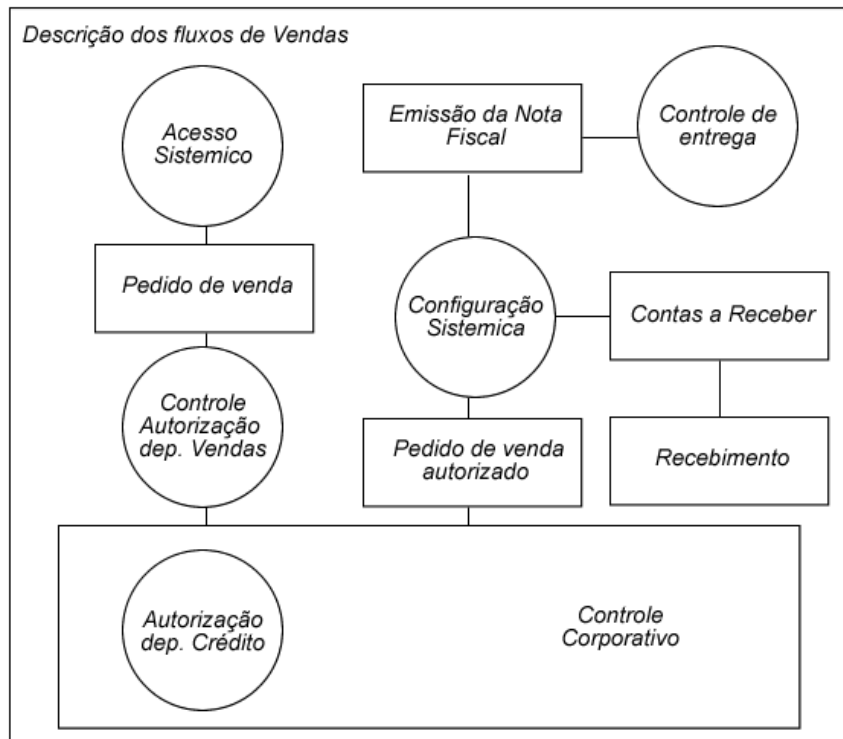


Figura 3 – Fluxo dos controles de vendas de máquinas e equipamentos e insumos, fonte autor.

#### 4.2.1.2 Peças e Serviços de Oficina

Conforme questionamentos ao gerente de peças e serviços entre os dias 24.11.2009 e 26.11.2009 quanto aos procedimentos efetuados no decorrer de todo o processo de vendas de Peças e Serviços foram descritos os procedimentos de controle interno realizados pela empresa.

O segmento de venda de peças e serviços está diretamente ligado com o setor de venda de máquinas e equipamentos, pois são comercializadas peças de reposição de máquinas e equipamentos.

O processo de vendas é praticamente todo feito nas unidades de negócio (filiais) sendo que apenas algumas aprovações são feitas na matriz em Porto Alegre.



Os mesmos representantes comerciais da área de máquinas também comercializam as peças de reposição. O início do processo de vendas ocorre na emissão do orçamento (via sistema) pelo vendedor. Com base nas informações do orçamento é gerado um pedido de venda, conforme critérios abaixo:

- a) Orçamentos com desconto de até 5% - O próprio vendedor emite o pedido de venda
- b) Orçamentos com desconto de 5% a 10% - É necessária a aprovação do gerente da unidade de negócio (filial).
- c) Orçamento com desconto acima de 10% - É necessária a aprovação do gerente de peças e serviços juntamente com o analista de crédito.

Os preços de vendas são cadastrados no sistema. Os funcionários das unidades de negócio (filiais) não possuem acesso ao sistema para alterar o preço de venda de produtos, no entanto todos os colaboradores do setor de peças da matriz possuem esse acesso.

No momento da entrega da mercadoria, todos os canhotos das notas fiscais são assinados, com a finalidade de comprovar a entrega da mercadoria.

Na figura 4, é apresentado o fluxo dos controles de venda de peças.

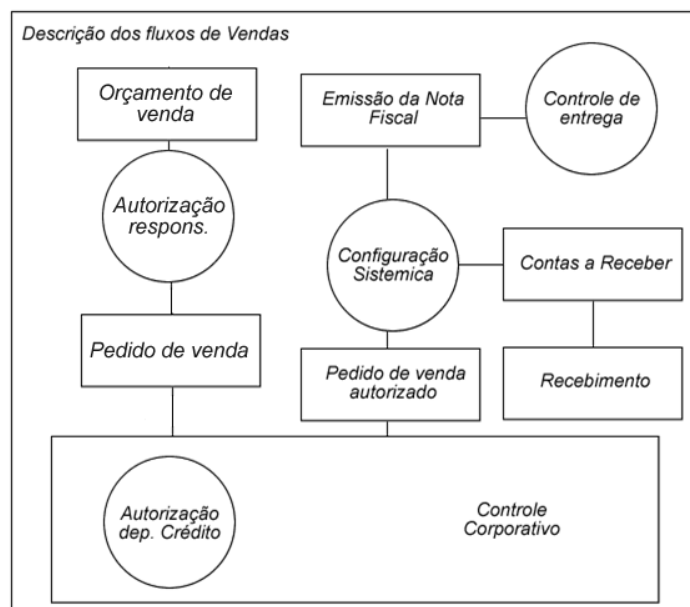


Figura 4 – Fluxo dos controles de vendas de peças, fonte autor

#### 4.2.1.3 Defensivos/Sementes/Fertilizantes

O cadastro do pedido de venda é feito diretamente na unidade/filial. O pedido de venda é autorizado pelo analista de venda. Após autorização do pedido de venda existe a liberação do pedido para autorização do departamento de crédito e em seguida é o pedido é liberado para o faturamento. O faturamento somente ocorre se os dados a serem emitidos na nota fiscal estão conforme pedido de venda cadastrado.

No momento da entrega da mercadoria, todos os canhotos das notas fiscais são assinados, a fim de comprovar a entrega. O fluxo é mostrado na figura 3.

#### 4.2.1.4 Cadastro cliente e análise de crédito – Controle Corporativo

O cadastro do cliente é feito na própria unidade/filial, porém o pedido de venda só pode ser feito através da liberação de crédito. Após o cadastro do limite de alçada pelo departamento de crédito o faturamento já está liberado para a unidade. A análise de crédito dos clientes é feita conforme solicitação de documentação: ficha de informações ao crédito; contrato social e alterações posteriores; balanço patrimonial e demonstrativo do resultado do exercício dos últimos três exercícios; cadastro dos sócio-acionistas; e declaração de imposto de renda dos sócios, para alguns tipos de clientes também é solicitada uma carta fiança aos sócios da empresa cliente.

A empresa possui um setor de central de crédito, formada por dois analistas de créditos e uma assistente de crédito. A empresa possui limites de alçada para a liberação de crédito a clientes.

Abaixo estão descritos os limites conforme política da empresa:

- a) Até R\$ 20.000,00 - Responsável gerente de cada unidade;
- b) Até R\$ 100.000 – Equipe de analistas de crédito da empresa;
- c) Até R\$ 200.000 – Gerente de cobrança;
- d) Até R\$ 300.000 – Diretor Financeiro;
- e) Até R\$ 500.000 – Diretor Presidente;

f) Acima de R\$ 500.000 – Presidente.

Contudo, foi verificado que esse controle é realizado informalmente. No momento que é gerado um pedido de venda na unidade de negócio, acima do limite alçado para o gerente da filial, os analista de crédito recebem o pedido para ser aprovado. Caso o pedido seja superior ao limite alçado para os analistas de crédito estes entram em contato com a diretoria financeira a fim de obter autorização, em seguida eles aprovam o pedido.

Para máquinas e equipamentos não existe um limite de alçada, pré fixado no sistema. Para que toda emissão de nota fiscal seja necessário o envio do pedido de venda para a central de crédito na matriz para autorização de faturamento. O pedido fica bloqueado até a Central de Crédito efetue a liberação no sistema.

#### 4.2.2 Empresa A – Processo de Compra

Os fluxos de controle interno de compra também serão descritos conforme a organização da empresa segundo o aspecto de segmento de atuação no mercado, figura 2.

##### 4.2.2.1 Peças e Serviços de Oficina

Os principais fornecedores de peças são: New Holland (Peças), Jacto (Peças para pulverizadores), Petronas (Lubrificantes), Metisa (Discos de corte); esses fornecedores representam cerca de 90% das compras.

A empresa possui contratos para a venda de determinados produtos. Com isso, há uma limitação de compras, que são realizadas com fornecedores exclusivos e com preços pré-estabelecidos. Como por exemplo, a New Holland, Jacto.

Conforme questionamentos ao gerente de compras, ao coordenador de compras, e ao assistente de compras; geralmente as peças são compradas dos fornecedores, pois já existe demanda para isso (pedido de venda cadastrado no sistema).

As compras de máquinas e peças são realizadas de duas formas:

- a) Compras feitas através de programação: são aquelas efetuadas com planejamento anterior e com base em um orçamento. Possuem um prazo de 120 dias para pagamento. Geralmente, 60 dias *free* e 60 dias com juros. O principal fornecedor a trabalhar nesse formato é a New Holland.
- b) Compras feitas através de pedidos emergenciais: são aquelas efetuadas somente se surgir uma necessidade extraordinária nas filiais. Com alguns fornecedores de menor porte também é utilizado esse método.

A necessidade de compras de máquinas e peças ocorre através de solicitação de compra da unidade de negócio ou compra programada diretamente com o fornecedor.

A solicitação de compras de peças, pelos gerentes das unidades, é efetuada através de e-mail, mantendo-se registro no computador. Através desse e-mail é que o analista de compra de peças faz a devida análise financeira, e econômica; e após a análise é enviada ao fornecedor e a filial uma cópia, da solicitação de compras, para posterior acompanhamento.

O setor de compra de peças não possui limite de compra de produtos. Há programação para a criação e formalização do processo de alçadas, após a reestruturação organizacional.

Somente os coordenadores de compras, e o assistente de compras possuem acesso no sistema para o cadastro do pedido de compra. Os fretes sobre compra são previamente contratados e foram estabelecidos percentuais aplicáveis sobre o valor total da carga e quantidade transportada.

Quando as compras são recebidas é realizada a inspeção física do produto e é comparado ao citado na nota fiscal. Após a inspeção é assinada e carimbada a nota fiscal, como comprovante de recebimento e de ingresso de mercadoria na empresa.

No recebimento de peças o setor de recebimento realiza a conferência da ordem de compra com a nota fiscal – volume e dados da nota fiscal. O colaborador que realiza a conferência carimba e assina a nota fiscal e a encaminha para o escritório para dar entrada dos dados no sistema. Nos casos de divergência entre a nota e o pedido de compra o sistema aceita sua entrada. Sistemicamente é possível dar entrada dos dados da nota fiscal de compras sem um pedido de compras no sistema.

Essas diferenças são acompanhadas por registros acessórios enviados ao fornecedor. No caso de a nota fiscal estar à maior que a ordem de compra é comunicado ao responsável pela ordem de compra e enquanto o comprador não autorizar, a carga não é descarregada.

Após a conferência da nota fiscal e física (fornecedor, valor, fretes, despesas acessórias, data de vencimento). O lançamento é realizado no sistema. Esses registros integram um sistema de contas a pagar e estoques que futuramente é importado para o sistema contábil. Após as conferências anteriormente citadas é enviada a primeira via da nota fiscal para o departamento fiscal. O fluxo de controle interno de compras é demonstrado na figura 5.

#### 4.2.2.2 Máquinas e Implementos Agrícolas

A estrutura do departamento de compras de máquinas está composta por 04 colaboradores sendo 01 Diretor, 01 Gerente de Máquinas, 01 Analista de Suprimentos, 01 Assistente Comercial.

Os principais fornecedores de máquinas são New Holland (Pecas, Colheitadeiras e tratores), Jacto (Pulverizadores), Kunh Metasa (Plantadeiras e pulverizadores), Jam (Implementos pequenos, tanques), Santiago e Cintra (GPS).

O pedido de compras é enviado ao fornecedor. O fornecedor solicita sua confirmação. Nesse momento é anexada a confirmação do pedido de compras.

Não há autorização para o cadastro de um pedido de compras de máquinas no sistema. O cadastro do pedido de compras somente ocorre após a chegada do produto na filial.

Nesse momento é enviada a nota fiscal por e-mail a analista de compra, e no mesmo instante, ela realiza a inserção do pedido de compras e a digitação dos dados da nota fiscal.

No caso de máquinas é enviada a nota fiscal a assistente de compras, para simples conferência, de quantidade e valor, com o pedido de compras. Não é realizada a formalização da inspeção física. Ou seja, não é evidenciada (assinada e carimbada) a nota fiscal quando a mercadoria ingressa na empresa.

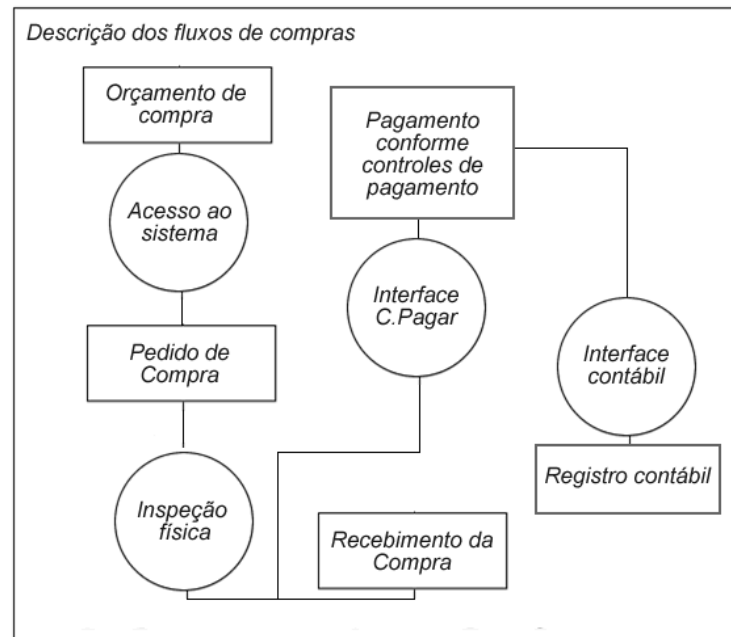


Figura 5 – Fluxo de controle interno de compra, fonte autor.

#### 4.2.2.3 Defensivos/Sementes/Fertilizantes

A empresa comercializa aproximadamente 150 itens de insumos, que são negociados com 10 principais fornecedores.

Os principais fornecedores que a empresa trabalha são:

Atanor (Glifosato, Atrazina), Bayer (Nativo – fungicida sphere), Atar do Brasil (glifosato), Rotan (Icarus – Fungicida, Rodasin – Fungicida), Biosoja (Fertilizantes foliais), Piratini (Fertilizantes granulados – adubos), Pionner (Sementes de milho).

As compras a prazo de insumos representam aproximadamente 90% do total das compras. Produtos considerados como insumos são: defensivos, sementes e fertilizantes.

A necessidade de compras de insumos para comercialização parte da experiência anterior do gerente da unidade. A programação de compras é efetuada com base no orçamento. O orçamento é efetuido conforme estudos de mercado e viabilidade de venda e compra.

Contudo, podem existir compras não programadas por vendas maiores que as previstas para clientes. Após surgir a necessidade de compra de mais produtos, a

filial envia um e-mail ao diretor para análise de viabilidade financeiro-econômica. Após isso, solicitam-se ao fornecedor novos produtos.

A solicitação de compras de insumos, pelos gerentes das unidades, é efetuada através de e-mail, mantendo-se registro no computador. Através desse e-mail é que os responsáveis pelas compras fazem as devidas análises manuais da cobertura de estoques desejada, tempo de suprimento, estoque padrão, sazonalidades e identificam as necessidades de compras. Essas análises, contudo, não são evidenciadas, somente são discutidas com superiores.

Para cadastro de novos fornecedores é verificada a situação econômico/financeira do fornecedor. E então o analista de suprimentos processa o cadastro. No sistema, para o cadastro e alteração de fornecedores, tanto o analista de suprimentos quanto seus superiores podem fazer essas alterações e inserções.

Conforme o diretor presidente a empresa não possui limite de alçadas de compra de estoques, devido às compras serem realizadas de forma direta ou em conjunto com o sócio da empresa. É de responsabilidade única de o diretor presidente realizar as compras de insumos para Empresa A.

A emissão da ordem de compra ocorre após aprovações. Essas aprovações são enviadas por e-mail ao responsável por inserir a pedido de compras no sistema.

No caso de insumos, geralmente o analista de suprimentos insere pedidos de compras. A emissão de pedidos de compras de insumos somente pode ser efetuada pelo setor de compras de insumos.

Quando o estoque é entregue, é efetuada inspeção física do produto e é comparado ao citado na nota fiscal. Após a inspeção é assinada e carimbada a nota fiscal.

O analista de suprimentos verifica a conformidade da nota fiscal com o pedido de compras e sistemicamente autoriza a inserção da nota fiscal pela filial.

Quando o estoque é recebido e não há divergência de conteúdo/volume, existe a inserção na nota fiscal no sistema. A inserção é realizada pelo gerente da filial de forma manual. São inseridos dados como valor da nota, impostos incidentes, tipo de produto e outro. Logo após o processo de digitação dos valores da nota fiscal no sistema, existe o confronto dos valores com a ordem de compra. Se houver alguma divergência entre a nota fiscal e o pedido de compra entra-se em contato com o fornecedor para maiores explicações.

Se o valor, em quantidade física, for maior que a ordem de compra o diretor tem autonomia para negociar com o fornecedor o excesso. Então se cria outra ordem de compra para inserção do valor total da nota fiscal no sistema. Não existindo acordo é emitida uma nota de devolução de mercadoria.

Não há possibilidade de o sistema aceitar a nota fiscal se a ordem de compra for diferente da cadastrada. Há somente uma aceitação na diferença do valor de notas fiscais, determinado pelo sistema, representando o correspondente a 0,5% do valor total da nota considerando as diferenças de arredondamento no valor da nota.

Os fretes sobre compra são previamente contratados e foram estabelecidos percentuais aplicáveis sobre o valor total da carga e quantidade transportada.

#### 4.2.2.4 Compra de ativo fixo – controle corporativo

As necessidades de compras de ativo fixo dependem do orçamento programado para o departamento. O responsável por definir e projetar a o orçamento é responsável pelo departamento/unidade juntamente com o departamento administrativo, que realiza o levantamento das compras que precisam ser realizadas.

Existe um limite de desembolso do gerente da filial de R\$ 500, acima desse valor os responsáveis são analista administrativo no valor até R\$ 700 e acima desse valor diretor administrativo.

Para a compra de ativo fixo a cotação de preços é efetuada com no mínimo três (3) fornecedores, na busca de melhores condições de compra e de prazos de entrega. A cotação com fornecedores é formalizada.

#### 4.2.2.5 Limites de alçadas para pagamentos – controle corporativo

As alçadas de pagamento referem-se somente a aquisições de itens não relacionados ao estoque.



O grupo empresarial utiliza como base as seguintes definições de alçadas de pagamento:

Empresa A – pagamento de itens não relacionados com estoque de funcionários diretamente ligados a empresa.

Gerente de cobrança e gerente de segmento (Insumos, Peças e Máquinas) – até R\$ 500;

Presidente – acima de R\$ 500;

Por área corporativa entende-se o nível de diretoria e superintendência que são responsáveis pelas empresas do grupo.

Alçada Corporativa – pagamento de itens não relacionados com estoque de funcionários ligados a todas as empresas do grupo.

Diretor presidente não possui limitação;

Diretor de recursos humanos, administração e auditoria, sem limite;

Diretoria até R\$ 3000;

Analista administrativo até R\$ 700;

Analista recursos humanos até R\$ 700;

Assessor tributário até R\$ 500;

Gerente de contabilidade até R\$ 500.

Acima desses valores o superior imediato é o superintendente e diretor de recursos humanos, administração e auditoria.

Todos os gastos que envolvem questões judiciais são de responsabilidade exclusiva da alçada dos superintendentes, independente do valor. Os gastos com contratos com pagamento fixo mensal, e taxas de água, luz, telefonia e impostos ficam dentro da alçada do diretor administrativo, independente do valor.

A cada final de período, ou seja, um mês, é efetuada – pelo departamento fiscal – a conferência fiscal dos impostos. Essa conferência é realizada se comparado o lançamento realizado no sistema com a nota fiscal. Nessa última conferência o funcionário confere todos os lançamentos para comprovar precisão do registro efetuado. Também existe o controle de créditos de Pis/Cofins em planilha auxiliar. Essa planilha registra os créditos derivados de compra de estoques.

Os pagamentos são efetuados diariamente via sistema bancário “*on-line*” a débito da conta bancária conveniente escolhida pelo setor de Tesouraria. O pagamento é autorizado somente após duas assinaturas de responsáveis procuradores. São três funcionários responsáveis procuradores, diretor financeiro,

analista de conta a pagar e o tesoureiro. Esse controle é efetuado no sistema do banco. No final do dia, o banco retorna o relatório de pagamentos que é conferido com o arquivo gerado e é integrado ao sistema de forma manual e realiza a baixa dos títulos.

Não há limitação do sistema, para realizar a baixa de títulos diferentes dos pago; devido à demora dos bancos em enviar um arquivo demonstrando o pagamento existe a possibilidade de realizar a baixa de títulos que ainda não possuem a evidência de estarem pagos – arquivo enviado pelo banco.

Os lançamentos efetuados na compra de mercadorias são realizados da seguinte forma pelo sistema:

Compras de mercadorias

    Estoque (Ativo)

    a Fornecedores (passivo)

    a Caixa (ativo)

Lançamento dos impostos

    Impostos a recuperar

    a Impostos s/compras

Fretes inclusos na nota fiscal de compra de estoque:

    Estoque

    a Fornecedores (passivo)

    a Caixa (ativo)

Fretes não inclusos na nota fiscal de compra de estoque:

    Despesas com Fretes (resultado)

    a Fretes sobre compras (passivo)

    a Caixa (ativo)

#### 4.2.3 Empresa C – Processo de Vendas

Conforme questionamentos aos responsáveis gerentes contábil fiscal quanto aos procedimentos efetuados no decorrer de todo o processo de vendas de sementes, grãos e fertilizantes, tais como pedido de venda; limites de crédito; expedição; cobrança e recebimento foram descritos os fluxos de venda da Empresa C.

Conforme informado pelos gerentes de unidades as vendas são realizadas de duas formas:

- a) Vendas de Sementes e Grãos às empresas do setor; e
- b) Vendas de Adubos e fertilizantes ao produtor rural.

O responsável por entrada de dados no sistema de compras e vendas é o “Balanceiro” (responsável pela balança). O balanceiro é o responsável por emitir notas tanto de entrada quanto de saída de mercadoria.

A Empresa C comercializa os seguintes produtos: Trigo, milho, soja e grãos em geral; adubos; calcário.

#### 4.2.3.1 Venda de Adubo e Calcário

As vendas de adubos e fertilizantes são realizadas diretamente aos produtores de grãos. Há duas maneiras de vendas de adubos e fertilizantes. Podem ser efetuadas quando o produtor rural procura a empresa demonstrando o interesse na compra de adubos. E quando o responsável pelas vendas da unidade vai até o cliente e assim conclui a venda.

O processo de venda inicia com o trabalho de negociação da equipe de vendas nas unidades de negócio junto ao cliente. Após o acerto com o cliente o gerente da unidade de negócio procede com a emissão do pedido de venda escrito em talões manuais e em seguida o balanceiro fica responsável pela digitação dos dados no sistema no sistema operacional. Conforme indagação, apenas o balanceiro possui acesso e tem permissão para emitir pedido de venda no sistema.

Não há aprovação/revisão do pedido de venda. Depois de atribuído o pedido de venda no sistema.

A unidade de negócio não possui autorização para efetuar qualquer alteração no preço de venda dos produtos no pedido de venda. O preço de venda já é predeterminado pelo sistema.

Os funcionários das filiais não possuem acesso ao sistema para alterarem o preço de venda de produtos. O balanceiro de cada unidade é uma peça chave para o bom andamento do processo de compra e venda.

O preço de vendas é fixado muitas vezes durante o mês, de acordo com a cotação do grão. A cotação que é utilizada como parâmetro é a informada pela Cooperativa Tritícola de Ijuí - COTRIJUI.

A nota fiscal é emitida relacionando o pedido de venda através do código do produto ou código do cliente. A partir do momento da emissão da nota fiscal não é possível realizar qualquer alteração no documento fiscal e pedido de venda. As notas fiscais são emitidas no momento da real saída da mercadoria, não havendo casos de notas fiscais com produtos armazenados em estoques.

No momento da entrega da mercadoria ao cliente é exigido que o cliente assine o canhoto da nota fiscal.

#### 4.2.3.2 Venda de Sementes e Grãos

Toda a venda de sementes e grão é realizada pela diretoria, diretor presidente e presidente. Baseado na quantidade de estoque é feita a venda. A venda é feita em grandes quantidades diretamente para empresas compradoras. Como exemplo de venda de grãos se tem a empresa Bunge, referência no mercado de grão.

#### 4.2.4 Empresa C – Processo de compras

Nesse tópico será apresentado o processo de compra da Empresa C.

##### 4.2.4.1 Compra de fertilizantes e grãos

A Empresa C é composta por seis filiais. Todas as filiais possuem a mesma estrutura organizacional e aplicação de procedimentos de compra. As filiais estão localizadas nas seguintes cidades: Palmeira das Missões, Giruá, Bossoroca, Capão do Cipó, Tupanciretã e Chiapeta.

A estrutura do departamento de compras/suprimentos é composta, geralmente, por 05 pessoas sendo: 01 diretor, 01 gerente da filial, 01 chefe de escritório, 01 responsável pela balança, e 02 assistentes comerciais.

Hoje, a empresa comercializa aproximadamente oito tipos de produtos diferentes: trigo, soja, milho, três formas de adubo, calcário e uréia. Os grãos são comercializados de acordo com a época do ano e o tipo de safra realizada no período.

Os principais fornecedores que a empresa trabalha são os produtores rurais das regiões próximas às filiais: Novo Barreiro, São Pedro das Missões, São José das Missões, Boa Vista das Missões, Lageado do Bugre, Coronel Bicaco, Herval Seco, Dois Irmãos das Missões, Chapada, Jabuticaba.

A necessidade de compras de sementes e grãos para comercialização parte da possibilidade de armazenamento dos silos e dos armazéns. Sempre que o produtor rural está disposto a entregar seus grãos esses são comprados por parte da Empresa C.

Existe uma expectativa de quantidade a ser armazenada conforme anos anteriores e o clima predominante em determinada safra. Os responsáveis pelas compras fazem as devidas análises manuais da cobertura de estoques desejada, tempo de suprimento, estoque padrão, sazonalidades e identificam as necessidades de compras.

A compra tem como preço base a informação diária de cotação dos valores dos grãos no mercado interno (COTRIJÚÍ). No caso de compra de estoque de sementes e grãos, o gerente possui autonomia de negociação do valor de R\$ 1,00 a mais por saca de grão.

Com relação à Ordem de compra, no sistema não existe a opção de inserção de ordem de compra no sistema. A compra é efetuada diretamente quando o produtor rural manifesta o interesse de depositar seus grãos na empresa.

No recebimento dos grãos e sementes o setor de recebimento (balança) realiza a pesagem do caminhão com o grão. É descarregado o caminhão nas moegas e o caminhão é novamente pesado. A diferença entre o peso do caminhão

com a carga e o peso do caminhão sem a carga é considerada a quantidade de produto que deu entrada na empresa. Para essa situação é emitido um documento do sistema que indica a qualidade do grão e a quantidade pesada.

Antes da descarga do produto é retirada uma amostra para análise de umidade, Ph, e separação do grão de outros elementos. Essa análise determina a qualidade do grão. Após essa análise é impresso um relatório com essas informações. Há a assinatura do responsável pelo teste e é entregue ao produtor rural uma via. As informações sobre a qualidade do grão ficam armazenadas no sistema.

Após a pesagem e análise da qualidade, o balanceiro efetua a leitura sistêmica da nota do produtor e emite uma contra-nota de compra de grão a um preço predeterminado pelo sistema. Essa nota é descrita como de natureza de operação “compra a fixar”.

Nesse momento essas informações integram o sistema e é efetuada a integração com o sistema que gerencia o estoque de produtos.

No momento em que o produtor rural manifesta a intenção de venda do grão é lançada uma nota complementar à compra a fixar denominada “fixação de compra”. Essa nota de fixação de compra apresenta o valor praticado no mercado deduzido do valor da nota de compra a fixar. Somente nesse momento é que se tem o custo real da mercadoria comprada.

Não existe a possibilidade de outra pessoa da filial realizar o ingresso de mercadorias no sistema senão o balanceiro.

No momento da entrada dos grãos o produtor rural apenas transfere a posse física do produto à empresa. No entanto é emitida uma nota fiscal de compra do produto. Somente tempos depois, quando o produtor se dispõe a vender seus grãos, é que a realmente há a transferência de propriedade do estoque à empresa.

#### 4.2.4.2 Compra de adubo e calcário

Conforme diretor presidente a compra é realizada, geralmente, de determinadas empresas como, por exemplo: a empresa Piratini e a empresa ADM, por atender a necessidade e especificações técnicas e de qualidade. Não é efetuada

a cotação de preços com diversos fornecedores por esse motivo. A empresa não possui limite de alçadas de compra de estoques. O motivo pelo qual isso ocorre é devido às compras serem realizadas de forma direta ou em conjunto com o presidente da empresa.

#### 4.2.5 Empresa B – Processo de Vendas

Os principais produtos comercializados pela Empresa B são Glifosato; Atrásina; 2,4 D Amina linha Atanor; Quazar; Bayer; Endosulfan.

Os principais clientes da empresa são Biorural; Fertmourão; Fertverde; Nutrisal

A Empresa B é subdividida da seguinte forma: Matriz – Porto Alegre (administrativo), Filial 1 – Carazinho (Distribuidora), Filial 2 – Passo Fundo (Distribuidora), Filial 3 – Curitiba (Distribuidora).

As filiais da Empresa B são estabelecidas juntamente com a Transportadora Trasnecher que é responsável por todo o armazenamento e distribuição dos produtos da empresa. Atualmente a empresa conta com aproximadamente 16 representantes comerciais.

O processo de venda inicia com o trabalho de negociação da equipe de vendas nos clientes. Após o acerto com o cliente o representante comercial insere na Intranet da empresa as informações necessárias para a emissão do pedido de venda, por exemplo: nome do cliente, produto, quantidade, valor negociado. Em seguida o sistema corporativo, importa esses dados para o módulo do pedido de venda, através do aceite do funcionário responsável.

Em seguida o pedido passa por uma análise do assistente, onde é verificado se todos os dados foram importados corretamente. Estando corretos os dados, o assistente confirma o pedido de venda que é direcionado para os seguintes responsáveis conforme limite de alçada:

- a) Nível 1 – Auxiliar administrativo 0% de desconto;
- b) Nível 2 – Coordenador Comercial até 1% de desconto;
- c) Nível 3 – Diretor Comercial até 3% de desconto;
- d) Nível 4 – Presidente acima de 3% de desconto

Todo cliente é cadastrado na própria matriz. Não é permitido cadastrar um cliente sem informar o limite de crédito, onde apenas os colaboradores do departamento de crédito podem efetuar o cadastro do limite de crédito rotativo para o cliente. Existe um bloqueio sistêmico que não permite o faturamento de um pedido de venda para um cliente que tenha ultrapassado seu limite de crédito.

Conforme fomos informados pelo gerente de operação o sistema da empresa possui uma tabela de preços cadastrada, onde somente é alterada pelo analista de marketing e com autorização do gerente de marketing. As alterações ocorrem de acordo com a mudança no dos preços no mercado.

Na emissão e aprovação do pedido de venda os itens em estoque não são baixados, e também não ficam reservados no estoque. Sendo a baixa feita no momento da emissão da nota fiscal.

O faturamento da nota fiscal é feito no momento que a mercadoria estiver sendo carregada, não existem produtos faturados e não entregues. Todos os canhotos das notas fiscais devem ser assinados pelo cliente.

Os lançamentos das contas a receber, estoques e faturamento são importados mensalmente para o módulo contábil, onde são registrados automaticamente os valores nas contas contábeis: Receita, custo, contas a receber e os impostos incidentes sobre a venda.

No recebimento de um título o departamento financeiro procede com sua baixa e ao final do mês essa baixa é importada para a contabilidade.

#### 4.2.6 Empresa B – Processo de Compra

Os principais fornecedores que a empresa trabalha são: Atanor (Herbicidas), Bayer (Inseticidas - Quasar), Empresa A (agroquímicos diversos).

Em geral não há compras por importação direta, somente há a compra de produtos nacionalizados pelos fornecedores externos, com filiais no Brasil.

As vendas são efetuadas por representantes comerciais. As compras são estimadas conforme a possibilidade de venda identificada pelo representante.



Produtos considerados como agroquímicos são: herbicidas, inseticidas e fungicidas. A Empresa B efetua a terceirização da armazenagem do estoque. Os estoques ficam armazenados em sedes das transportadoras.

A necessidade de compras dos agroquímicos para comercialização parte da perspectiva de venda dos representantes comerciais. Os representantes comerciais estimam suas vendas e com esses dados são feitas as estimativas de compras. Essas estimativas fazem parte de um orçamento de compras enviado ao gerente de operações. A partir dessa estimativa o diretor presidente e o presidente analisam a viabilidade econômica e financeira e efetuam uma programação de compra.

A programação de compras é efetuada com base no orçamento de cada representante e é enviada ao fornecedor. Essa programação demonstra a perspectiva de compra dos produtos dos fornecedores.

A negociação com o fornecedor é feita exclusivamente pelo diretor financeiro. Após acordo entre o fornecedor e a Empresa B é efetuado a inserção do cadastro de fornecedores.

Existe uma autorização do diretor presidente enviada ao gerente de operações para o cadastro de novos fornecedores. O gerente de operações entra em contato com o fornecedor e solicita os dados da empresa como (cadastro de pessoas jurídicas, endereço, dados bancários e outro) para efetuar o cadastro. Diversos usuários possuem acesso ao módulo sistêmico para alteração cadastral.

Para produtos onde a Empresa B possui exclusividade de compra com o fornecedor não há cotação de preços. Pois os valores dos produtos são pré-acordados. Para compra de produtos sem exclusividade de compra a alta gerência efetua cotações com fornecedores, no entanto não possui formalização de cotações e revisões pelos superiores.

Conforme diretor presidente a empresa não possui limite de alçadas de compra de estoques, devido às compras serem realizadas de forma direta ou em conjunto com o presidente da empresa.

Não existe o pedido de compras no sistema para compras da Empresa B. Portanto, o sistema permite o registro do lançamento sem a existência de uma solicitação/ordem de compra.

Os fretes sobre compras são pagos conforme tabela pré-acordada com o transportador Transnecher. Para o RS o percentual sobre a carga é de 1,5% com o valor do produto fixado em R\$ 7,30. As compras são acompanhadas através do

sistema com relatórios das compras inseridas no sistema. Existem planilhas de controle de estoque e de previsão de compras. Com base nessas informações são calculados, o giro do estoque e outras informações auxiliares para que haja um embasamento na compra de produtos.

No recebimento dos materiais comprados o setor de recebimento da transportadora (empresa terceirizada) realiza a conferência da solicitação de compra com a nota fiscal. Essa solicitação de compra é enviada a empresa terceirizada para simples comparação com a nota fiscal e com a quantidade física que entra na empresa; não é cadastrada no sistema da Empresa B.

A solicitação de compra especifica a quantidade comprada, o valor, o fornecedor e outros dados de simples comparação. Essa conferência entre itens físicos e nota fiscal não é formalizada. Assim como a da nota fiscal e a solicitação enviada ao fornecedor.

### **4.3 Sugestões de melhorias**

Nesse item, apresentam-se sugestões de melhorias nos controles internos já existentes. Descrevendo a situação encontrada, as falhas no processo e os aspectos de melhoria. Na tabela 1, são apresentados os comentários realizados durante a descrição dos fluxos, as falhas identificadas no processo de avaliação do controle interno e os aspectos a considerar para que haja possibilidade melhoria no processo de controle interno do grupo empresarial em análise.

**Tabela 1 – Sugestões de melhorias para o processo de controle interno**

<b>Citação na descrição do fluxo</b>	<b>Falha Identificada</b>	<b>Aspectos de melhoria</b>
<p>Conforme informado pelo gerente de Máquinas e Equipamentos ele é responsável pelas compras e vendas de máquinas e implementos agrícolas, e auxiliado pela Assistente Comercial que opera tanto com vendas como compras de máquinas</p>	<p>A falta de segregação de funções fere o princípio básico de o controle interno prever a separação entre as funções de autorização/aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições de forma excessiva.</p>	<p>Atentar para a falta de segregação de funções. Considerar a possibilidade de contratação de pessoal especializado para atender de forma individualizada as áreas de compra e venda.</p>
<p>Os preços de vendas são cadastrados no sistema. Conforme informado, os funcionários das unidades de negócio (filiais) não possuem acesso ao sistema para alterar o preço de venda de produtos, no entanto todos os colaboradores do setor de peças da matriz possuem esse acesso.</p>	<p>Possibilidade de alteração da tabela de preços cadastrados no sistema. Todas as operações de venda levam em consideração os preços cadastrados.</p>	<p>Bloquear o acesso a tabela de preço de venda. Considerar o acesso somente ao responsável pela operação.</p>

<p>No momento que é gerado um pedido de venda na unidade de negócio, acima do limite alçado para o gerente da filial, os analista de crédito recebem o pedido para ser aprovado. Caso o pedido seja superior ao limite alçado para os analistas de crédito estes entram em contato com a diretoria financeira a fim de obter autorização, em seguida eles aprovam o pedido.</p>	<p>Inexistência de bloqueio sistêmico automático para liberação do crédito para as alçadas superiores às dos analistas de crédito</p>	<p>Apesar de existir o controle, não existe o aspecto formal. Considerar a formalização do processo com o intuito de responsabilizar os colaboradores envolvidos no processo.</p>
<p>O setor de compra de peças não possui limite de compra de produtos</p>	<p>A falta de alçada para compra, ou falta de orçamento pode acarretar em perdas financeiras.</p>	<p>Apesar das compras estarem restrita a um número pequeno de fornecedores, deve-se considerar a elaboração de alçadas para compras.</p>
<p>Sistemicamente é possível dar entrada dos dados da nota fiscal de compras sem um pedido de compras no sistema</p>	<p>A falta de bloqueio sistêmico entre o pedido de compra e a nota fiscal de entrada possibilita a entrada de material em excesso e não mitiga o risco de os dados da nota fiscal serem digitados incorretamente. Contabilmente pode afetar o custo dos produtos.</p>	<p>Deve-se considerar a necessidade do bloqueio sistêmico entre o pedido de compra e a entrada da mercadoria/nota fiscal do fornecedor.</p>

<p>O cadastro do pedido de compras somente ocorre após a chegada do produto na filial.</p>	<p>A falta do cadastro antecipado do pedido de compra compromete o sistema de controle, pois o pedido é cadastrado conforme a quantidade e valor da mercadoria após o recebimento.</p>	<p>A situação atual do pedido de compra não cumpre função de controle. Deve-se implementar o pedido de compra antes da chegada da mercadoria e tendo como função receber somente o que foi comprado com valores e quantidades cadastradas.</p>
<p>Não é evidenciada (assinada e carimbada) a nota fiscal quando a mercadoria entra na empresa.</p>	<p>A falta de formalização do processo pode comprometer a necessidade de informação confiável do controle interno</p>	<p>Considerar a formalização do processo com o intuito de responsabilizar os colaboradores</p>
<p>No sistema, para o cadastro e alteração de fornecedores, tanto o analista de suprimentos quanto seus superiores podem fazer essas alterações e inserções.</p>	<p>Possibilidade de alteração do cadastro de fornecedor, como por exemplo, o número da conta bancária para pagamento.</p>	<p>Bloquear o acesso ao cadastro de fornecedores. Considerar o acesso somente ao responsável pela operação.</p>
<p>Não há limitação do sistema, para realizar a baixa de títulos diferentes dos pago; devido à demora dos bancos em enviar um arquivo demonstrando o pagamento existe a possibilidade de realizar a baixa de títulos que ainda não possuem a evidência de estarem pagos – arquivo enviado pelo banco</p>	<p>Falta do controle de revisão dos títulos baixados.</p>	<p>Implementar o controle de revisão formal dos títulos pagos baixados manualmente</p>

**Tabela 1 – Sugestões de melhorias para o processo de controle interno**

<b>Citação na descrição do fluxo</b>	<b>Falha Identificada</b>	<b>Aspectos de melhoria</b>
Fretes não inclusos na nota fiscal de compra de estoque	Os fretes referentes à compra de mercadorias, em algumas situações, não agregam custo à mercadoria. São lançados em despesa do período.	Lançar os gastos com fretes sobre compra de mercadorias como custo dos produtos.
Não há aprovação/revisão do pedido de venda. Depois de imputado o pedido de venda no sistema.	Apesar do processo de venda apresentar-se de forma simples, não há a revisão/autorização dos dados digitados no sistema.	Implementar o controle de revisão sobre a operação.

Tabela 1 – Recomendações de controle interno

É conhecido que muitos processos de controle interno não existem ou deixam de ser utilizados, no entanto é justificável à medida que a estrutura da organização não suporta altos níveis de controle devido sua reduzida estrutura de colaboradores. Recomenda-se então que o grupo de empresas continue atendendo as expectativas quanto à utilização do controle interno como fonte de geração de informação confiável. Procurando desenvolver cada dia o seu sistema de controle interno.

Cabe ressaltar a necessidade da organização de equipe de auditoria interna, justamente para apontar falhas e desvios no processo de controles internos.

## **5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES**

Neste capítulo, que finaliza o presente estudo, serão expostas as conclusões alcançadas bem como algumas recomendações propostas objetivando com que esta pesquisa venha a adicionar alguns benefícios à empresa.

### **5.1 Conclusão**

Através da pesquisa realizada pode-se afirmar que o controle interno representa uma grande fonte de informações gerenciais para a tomada de decisão. Este item apresenta as conclusões obtidas com relação aos objetivos propostos, dando ênfase a seus resultados.

#### **5.1.1 Conclusão segundo objetivo geral**

O objetivo principal desse estudo foi a de descrever os fluxos de controle interno de compra e venda das Empresas A, B e C. Para concretização deste objetivo a pesquisa foi realizada com base na literatura encontrada sobre o tema, além de outros autores com assuntos afins que subsidiaram o desenvolvimento do estudo proposto.

Em visitas realizadas a empresa e aplicação de questionários, pôde-se conhecer os controles internos utilizados nas rotinas de compra e venda da organização. Conclui-se que os controles internos de compra e vendas deverão ser aprimorados com o intuito de promover maior eficiência operacional e fidedignidade da informação base para decisões.

#### **5.1.2 Conclusão segundo objetivos específicos**

Quanto aos objetivos específicos, foram identificados e descritos os fluxos de controle interno de compra e venda de produtos das empresas em análise. Também foi verificada a funcionalidade dos controles executados. Muitos controles identificados funcionavam de forma adequada e efetiva, para os controles que apresentavam falhas e pontos de melhorias foram sugeridos formas de melhorar o processo de controle interno.

Com base nas informações obtidas pelos controles internos é possível desenvolver instrumentos de tomada de decisões gerenciais, que possibilitem ações rápidas e eficientes, visando aumentar ou mesmo manter a participação do grupo empresarial no mercado do agronegócio.

## **5.2 Recomendações para pesquisas futuras**

Como recomendação para pesquisas futuras deve-se verificar no prazo de um ano se as alterações sugeridas no presente trabalho foram realizadas pelo grupo. A recomendação é reavaliar os controles em busca de falhas potenciais que possam impactar na tomada de decisão dos gestores.



## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ATTIE, Willian. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BARBETA, Pedro Alberto. **Estatística aplicada às ciências sociais**. 2. ed. Florianópolis: UFSC, 1998.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond; KELL, Walter G. **Auditoria**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC 780/1995. Aprova a norma brasileira de contabilidade técnica - **NBC T 12 – Auditoria interna**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em: 08 setembro 2009.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC 820/1997. Aprova a norma brasileira de contabilidade técnica - **NBC T 11 – Normas de auditoria independente das demonstrações financeiras**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em: 08 setembro 2009.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Normas brasileiras de contabilidade**. Porto Alegre, 2003

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil – teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2002.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: ATLAS, 1999.

JUND, Sergio. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos**. 8. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

KERLINGER, Fred Nichols. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais – um tratamento conceitual**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: ATLAS, 2003.

SANTOS, Antônio Raimundo dos. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. 6. ed. Rio de Janeiro: DP&A, 2004.

TREVISAN & ASSOCIADOS. Controle interno. In Conselho Regional de Contabilidade/SP e IBRACON. **Curso básico de auditoria – normas e procedimentos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

## **ANEXOS**

## **ANEXO A – Questionário de controle interno**

### **QUESTIONÁRIO DE CONTROLE INTERNO - ESPECÍFICO**

#### VENDAS E RECEBIMENTOS

1. A aprovação dos registros iniciais de devoluções e descontos de vendas é baseada em exame ou em testes adequados dos documentos que as justificam? Sim/Não

2. A preparação dos registros iniciais de recebimento é conferida ou controlada por outros meios, com respeito aos recebimentos significativos de:

2.1. Contas a receber de clientes - Mediante processos tais como depósito direto no banco pelo cliente; recebimento na caixa ou por cobradores controlados independentemente por outra pessoa; custódia independente das duplicatas em carteira; custódia adequada de cópias (ou canhotos) dos recibos emitidos ou meios semelhantes? Sim/Não

2.2. Vendas a dinheiro e recebimentos diversos - Mediante procedimentos como os mencionados no item anterior ou ainda pelos seguintes meios: registro automático por caixas registradoras observáveis pelo cliente; controle dos estoques de produtos em tempo hábil; determinação antecipada e independente, por terceiros, das quantias que devem ser cobradas; comparação de outras fontes independentes de informação com os recebimentos registrados, ou precauções semelhantes? Sim/Não

3. Os registros iniciais dos recebimentos são somados, examinados à procura de alterações, e adequadamente conferidos com os recibos autenticados dos depósitos ou com os extratos bancários, por pessoas que não manuseiam também recebimentos depois do registro inicial? Sim/Não

4. Há controles para assegurar que toda as vendas efetuadas sejam faturadas? Sim/Não

5. Esses controles demonstram que toda as vendas faturadas sejam contabilizadas? Sim/Não
6. Há controle eficiente sobre a emissão de Notas de Crédito por devoluções, abatimentos etc. para assegurar que correspondem a operações reais? Sim/Não
7. Há controles para evitar o registro de vendas fictícias? Sim/Não
8. Existe sistema apropriado para avaliar os riscos de crédito? Sim/NÃO
9. As Contas a Receber, de qualquer natureza, são periodicamente verificadas e conciliadas com a escrituração contábil? Sim/Não

#### COMPRAS, PAGAMENTOS E OUTROS ATIVOS

1. A aprovação dos registros iniciais de compras é feita com base em exame ou testes adequados da documentação comprobatória (Pedidos de compra, Notas Fiscais, Notas de Entrada etc.)? Sim/Não
2. Entende-se que para as funções indicadas abaixo há razoável segurança, desde que os procedimentos em uso sejam, no mínimo, os mencionados:
  - 2.1. Pessoas que preparam cheques ou comprovantes de pagamento, faturas dos fornecedores, autorizações de emissão de cheques e outros documentos comprobatórios emitidos (tais como pedidos de compra e notas de recebimento de mercadorias) são examinados ou adequadamente conferidos pelo menos por um dos signatários de cheques? Sim/Não
  - 2.2. Pessoas que assinam cheques - São exigidas duas assinaturas e, além disso, os comprovantes de pagamento, faturas dos fornecedores, autorizações de emissão de cheques e outros documentos comprobatórios exigidos são examinados ou adequadamente conferidos por ambos os signatários dos cheques? Sim/Não

2.3. Pessoa que custodia as chapas-chancela - As chapas necessárias não são todas guardadas pela mesma pessoa?Sim/Não

2.4. Operadores das máquinas de assinar cheques - A operação das máquinas é feita sob observação ou outro controle?Sim/Não

3. Há controles apropriados sobre as pessoas que manuseiam e custodiam ativos de fácil venda?Sim/Não

3.1. As operações com esses ativos são verificadas?Sim/Não

3.2. São feitos levantamentos periódicos para verificar sua existência?Sim/Não

4. Há controles para assegurar que todos os fornecimentos (mercadorias e serviços) sejam registrados?Sim/Não

4.1. Os pedidos pendentes são regularmente verificados?Sim/Não

4.2. Os pedidos de compra são verificados em face das entradas ("casados")?Sim/Não

5. Esses controles demonstram que todos os fornecimentos são contabilizados?Sim/Não

6. São eficientemente controladas as devoluções, com o objetivo da obtenção do correspondente crédito?Sim/Não

6.1. A contabilização desse crédito é verificada?Sim/Não