

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

**AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO DE  
ESTOQUES NUMA EMPRESA DO SETOR METAL-  
MECÂNICO: UM ESTUDO DE CASO**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**Fernanda Borin Noal  
Mariana Neves Weber**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2015**

# **AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO DE ESTOQUES NUMA EMPRESA DO SETOR METAL-MECÂNICO: UM ESTUDO DE CASO**

**Fernanda Borin Noal  
Mariana Neves Weber**

Trabalho de Conclusão de Curso 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<sup>a</sup>. Dra. Otília Denise Jesus Ribeiro**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2015**

**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 de Curso

**AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO DE  
ESTOQUES NUMA EMPRESA DO SETOR METAL-  
MECÂNICO: UM ESTUDO DE CASO**

elaborado por  
**Fernanda Borin Noal  
Mariana Neves Weber**

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

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

---

**Otília Denise Jesus Ribeiro, Dra. (UFSM)**  
(Presidente/Orientadora)

---

**Antonio Reske Filho, Dr. (UFSM)**  
(Membro)

---

**Andrea Oliveira da Silveira, Prof.<sup>a</sup> (UFSM)**  
(Membro)

Santa Maria, 09 de julho de 2015.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradecemos primeiramente aos nossos pais pela confiança a nós depositada, pelo amor, dedicação e incentivo. Aos demais que amamos pelo apoio, pela amizade e paciência durante estes últimos meses.

Em especial, agradecemos à nossa orientadora Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Otília Denise Jesus Ribeiro pela dedicação e paciência, durante o desenvolvimento do exercício da orientação e por dispor de seu tempo para que pudéssemos realizar este trabalho. Agradecemos também a todos os docentes e que participaram da nossa formação acadêmica com a transmissão de seus conhecimentos, em especial os professores do departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria.

Ao presidente da empresa e seus colaboradores pela paciência e atenção dedicados a sanar nossas dúvidas e pela disponibilidade de informações e tempo, para que pudéssemos realizar as entrevistas, a fim de concretizar este estudo.

A todos que estiveram conosco e possibilitaram nossa formação acadêmica, nosso muito obrigado.

## RESUMO

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

### **AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO DE ESTOQUES NUMA EMPRESA DO SETOR METAL-MECÂNICO: UM ESTUDO DE CASO**

AUTORES: FERNANDA BORIN NOAL E MARIANA NEVES WEBER  
ORIENTADORA: Dra. OTÍLIA DENISE JESUS RIBEIRO  
Data e Local de Defesa: Santa Maria, Julho de 2015.

O controle interno é um importante instrumento que auxilia na gestão das empresas, pois permite o controle das operações por meio da adequação de suas rotinas e procedimentos protegendo os seus ativos, a partir dos princípios estabelecidos. Um adequado sistema de controle interno permite a gestão da empresa confiar nas informações geradas a partir da análise de suas operações, gerando segurança para a tomada de decisões. O presente trabalho tem como principal objetivo verificar se os controles internos de estoques, utilizados em uma empresa do ramo metal mecânico situada na cidade de Santa Maria - RS estão adequados às normas e princípios de controle interno e a legislação pertinente. No estudo buscou-se enfatizar a importância dos controles internos utilizados para gerir o setor de estoques, em suas diversas fases de entrada, saída e gestão das matérias-primas e produtos prontos. O desenvolvimento do trabalho se deu por meio de um estudo de caso, com fundamentos teóricos a partir da pesquisa bibliográfica. A coleta de dados aconteceu por meio de entrevistas com os colaboradores envolvidos que foram escolhidos a partir das responsabilidades que cada um possui no setor de estoques. A partir dos dados coletados de rotinas, procedimentos e pessoas envolvidos nas operações de estoques foram realizadas as avaliações do controle interno atualmente adotado na empresa objeto do estudo. A partir do procedimento de avaliação do controle interno identificou-se que a empresa precisa adequar o seu controle interno no setor de estoques, especialmente na definição de rotinas e procedimentos adequados as atividades de estoques, quanto ao recebimento, guarda e saída de matéria-prima para produção, avaliação dos produtos prontos, adequações no sistema de gestão de estoques com a interligação e amarrações das operações e informações, bem como as melhorias e adequações dos procedimentos envolvendo o setor de produção e de vendas da empresa. A partir da necessidade de adequação do controle interno foram realizadas sugestões e recomendações especialmente referentes aos princípios de controle interno e a legislação vigente.

**Palavras-Chave:** Controle Interno. Princípios. Estoques de matéria-prima e produtos prontos.

## **ABSTRACT**

Coursework  
Accounting Department  
Federal University Of Santa Maria

### **Evaluation of internal control in inventory area of a metal-mechanic company: a case study**

AUTHORS: FERNANDA BORIN NOAL E MARIANA NEVES WEBER

ADVISOR: Dra. OTÍLIA DENISE JESUS RIBEIRO

Date and Venue of Defense: Santa Maria, July, 2015.

The internal control is an important tool which helps in business management since it allows the control of operations through the adaptation of their routine and procedures protecting their actives from grounded principles. A convenient system of internal control allows the business management to trust in the produced information from the analysis of their operations generating security for the decision-making. This article has as main objective to verify if the internal inventory controls used by a metal-mechanic company in the city of Santa Maria – RS are adequate to the internal control norms and principles of the current legislation. This study emphasized the importance of internal control adopted in order to manage the inventory area concerning the input, output and management of raw material and ready products. The development of the work was based on a case-control study with theoretical background from a biographical research. The data collection was conducted through interviews with collaborators involved who were chosen concerning the responsibility of each one in a specific inventory sector. Based on the data collected in routines, procedures, and people engaged in inventory process it was performed the internal control evaluation which is adopted in the mentioned company. Moreover, regarding the internal control evaluation it was identified that the company needs to adjust its internal control in the inventory area, especially in the definition of routines and procedures appropriated to inventory activities in relation to input, storage and output of raw materials for production, evaluation of ready products, adjustments in the inventory management system with interconnection and determination of operations and information as well as the improvement of procedures involving the production and sales sector. According to the need of an internal control adjustment it was pointed some suggestions and recommendations especially relating to the principles of internal control and the current legislation.

**Key Words:** Internal Control. Principles. Inventory of raw material and ready products.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Organograma da empresa .....	46
Figura 2 - Rotinas de entrada de matéria-prima.....	50
Figura 3 - Planilha de Orçamento.....	52
Figura 4 - Relatório emitido pelo setor de vendas .....	54
Figura 5 - Modelo de ordem de produção .....	55
Figura 6 - Modelo do projeto da peça.....	56
Figura 7 - Rotinas de saída de matéria-prima para a produção e produto pronto .....	59

## **LISTA DE GRÁFICOS**

Gráfico 1 - Avaliação do sistema de controle interno e volume de testes. ....30



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA	Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
CNC	Comandado Numérico Computadorizado
CPC	Comitê de Pronunciamentos contábeis
CRC-SP	Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo
EPI	Equipamento de proteção individual
NBC TG	Norma Brasileira de Contabilidade – Geral
OP	Ordem de produção
PEPS	Primeiro que entra, primeiro que sai
SIOF	Sistema de Informação de Operações Financeiras
SOX	Lei Sarbanes-Oxley
SPC	Serviço de Proteção ao Crédito
UEPS	Último que entra, primeiro que sai

## LISTA DE APÊNDICES

Apêndice A - Entrevista .....	79
-------------------------------	----

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	11
<b>2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA</b> .....	14
<b>2.1 Aspectos gerais do controle interno</b> .....	14
<b>2.2 Princípios do controle interno</b> .....	24
2.2.1 Responsabilidade .....	24
2.2.2 Rotinas internas .....	25
2.2.3 Acesso aos ativos .....	26
2.2.4 Segregação de funções.....	26
2.2.5 Confronto dos ativos com os registros .....	27
2.2.6 Amarrações do sistema.....	28
2.2.7 Custos do controle versus benefícios.....	29
<b>2.3 Avaliação do controle interno</b> .....	29
<b>2.4 Aspectos do controle interno em estoques</b> .....	32
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	39
<b>3.1 Critérios analisados</b> .....	42
<b>3.2 Análise e tratamento dos dados</b> .....	43
<b>4 ESTUDO DE CASO</b> .....	45
<b>4.1 Descrição da empresa</b> .....	45
<b>4.2 Do levantamento das rotinas operacionais dos estoques</b> .....	47
4.2.1 Entradas de matéria-prima .....	47
4.2.2 Saída de matéria-prima para a produção e produto pronto.....	50
4.2.3 Controle de estoques .....	60
<b>4.3 Resultados e discussões do controle interno de estoques</b> .....	62
4.3.1 Entradas de matéria-prima .....	62
4.3.2 Saídas dos Estoques.....	65
4.3.3 Controle de estoque .....	68
<b>5 CONCLUSÃO</b> .....	72
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	75
<b>APÊNDICES</b> .....	78

# 1 INTRODUÇÃO

O panorama do mercado atual está em constante mudança, cada vez mais competitivo e vulnerável as cobranças que os negócios exigem, está sempre tendo que se adaptar às novas rotinas e transformações que lhes são impostas devido às novas tendências e interesses da economia.

Para conseguir adaptarem-se a este novo cenário, as empresas buscam diversas alternativas, sendo uma delas a melhoria e aperfeiçoamento dos seus controles internos, organizando as rotinas para a proteção do patrimônio, buscando se adequar e conduzindo os negócios para que possa obter um melhor e mais rápido retorno dos seus investimentos e mudanças realizadas.

É essencial que as empresas adotem controles internos adequados às suas operações, seja ele formal ou informal, e façam uso das informações geradas por esses controles. Para isso, as rotinas e procedimentos devem ser adequadamente elaborados e serem constantemente revisados, para que a empresa atinja os resultados estimados, protegendo os ativos e garantindo a fidedignidade dos dados e operações.

Assim o presente estudo justifica-se pela importância do controle interno nas organizações, onde a escolha do tema avaliação do controle interno nos estoques ocorreu devido à importância que o controle interno possui para a gestão das organizações, processo que visa garantir que as decisões contribuam para aperfeiçoar o bom desempenho da empresa. Um controle interno adequado pode auxiliar e dar sustentação para que todos os setores da empresa estejam em harmonia, buscando sempre as melhorias necessárias para as possíveis ineficiências. O controle interno adequado é a base para a formação dos dados contábeis e mantém uma relação direta com o desenvolvimento do trabalho de auditoria. Além disso, as informações produzidas a partir de um controle interno eficiente transmitem aos gestores segurança para a tomada de decisões a partir dos dados gerados num eficiente sistema de controle interno.

A escolha do setor de estoque para aplicação da avaliação do controle interno se deu por este representar um dos itens mais importantes do ativo da empresa, objeto de estudo, uma vez que o mesmo comporta grandes volumes de bens físicos,

e intensas movimentações, pois, é a ligação de todas as operações realizadas na empresa.

Para organizações dos ramos comerciais e industriais os estoques estão diretamente ligados às principais atividades, muitas vezes possuindo problemas de controle, contabilização e principalmente avaliação. Dessa forma, a pesquisa buscará identificar possíveis melhorias que venham a contribuir para o melhor funcionamento da empresa, possibilitando seu desempenho operacional e conseqüentemente o seu resultado.

Diante disso, o problema que norteou o presente estudo indagou se os controles internos adotados nos estoques de uma empresa industrial do ramo metal mecânico estão adequados. Para responder ao problema de pesquisa, o objetivo geral definido para esse trabalho é avaliar a eficiência do controle interno do setor de estoque de uma empresa do ramo metal mecânico, que atua na fabricação de peças agrícolas e prestação de serviços em usinagem. Especificamente pretende-se: a) conhecer as rotinas de funcionamento do setor de estoques de produtos e matérias-primas, bem como seu fluxograma e funções; b) examinar os procedimentos adotados nas entradas e saídas de produtos e matérias-primas na empresa; c) examinar os procedimentos de controle de estoques de produtos e matérias-primas; d) examinar as rotinas e controles adotados na gestão da produção; e) comparar as rotinas e procedimentos adotados nas entradas, saídas e gestão de produtos prontos e matérias-primas, com os princípios de controle interno; f) sugerir as contribuições de melhoria para as atividades de controle e gestão de estoques que não estejam de acordo com os princípios de controle interno.

Para responder aos objetivos propostos, a metodologia compreenderá a elaboração de uma revisão bibliográfica para fundamentar os aspectos teóricos que irão fundamentar o estudo desenvolvido, posteriormente o procedimento técnico utilizado será um estudo de caso, aplicado no setor de estoques. Os dados para o desenvolvimento do estudo de caso serão coletados por meio de entrevistas e observações, que tiveram como objetivo descrever opiniões e analisar comportamentos através das informações obtidas.

O presente trabalho será dividido em cinco capítulos que são respectivamente: primeiro capítulo a introdução, que compõe uma breve apresentação do trabalho, com a identificação do tema, delimitação do tema, do problema e objetivos, segundo capítulo a revisão bibliográfica, onde descreve os

principais conceitos e entendimentos acerca do assunto de controle interno e estoques, terceiro capítulo a metodologia que irá abordar os procedimentos técnicos utilizados para o desenvolvimento do presente trabalho, quarto capítulo será abordado o estudo de caso contemplando a avaliação do controle interno da empresa objeto de estudo, a qual descreve o campo do estudo, bem como o levantamento das rotinas e procedimentos bem como as contribuições e sugestões de melhoria.

E, por fim, a conclusão, onde serão verificados se os objetivos inicialmente propostos foram alcançados e também apresentar as contribuições de melhorias que o trabalho trouxe para a empresa e para as pesquisadoras.

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

O presente capítulo aborda assuntos teóricos que embasam a pesquisa a respeito do tema controle interno em estoques, onde são necessários para levantamento dos principais conceitos acerca do objeto de estudo em questão.

O ritmo acelerado da economia, e a globalização em que vive o atual mercado, fazem-se cada vez mais necessário o uso de novas técnicas e processos de controle, a fim de possibilitar um melhor gerenciamento das tarefas impostas pelas empresas e também proteger e fazer a segurança do seu patrimônio.

O controle interno se encaixa como esta ferramenta, já que possui grande importância por assegurar que os processos estão sendo seguidos, ou seja, possibilita a eficiência operacional da empresa, dentro das normas e padrões impostos pela legislação e pela administração da empresa. O controle interno ocorre em qualquer fase do processo, já que na maioria das situações ele poderá auxiliar na obtenção de informações relevantes no processo de tomada de decisão pela gestão da empresa, além de auxiliar na minimização dos riscos decorrentes de falhas ou fraudes, podendo assim contribuir para a melhoria do sistema empresarial como um todo.

### 2.1 Aspectos gerais do controle interno

Para adequada avaliação do controle interno em estoque é fundamental compreender o conceito do termo controle interno abordado pelos diversos autores.

Segundo o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA ([1980] *apud* Attie, 1998, p.110),

O controle interno compreende o plano de organização e 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.

Conforme o Comitê de Organizações Patrocinadoras (1992, *apud* Boyton et al., 2002, p. 320),

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

- Confiabilidade de informação financeira.
- Obediência (*compliance*) às leis e regulamentos aplicados.
- Eficácia e eficiência de operações.

Crepaldi (2012, p. 414) salienta dois importantes termos que devem ser distinguidos, “A Auditoria Interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação de trabalho, [...], ao passo que Controle Interno refere-se aos procedimentos e à organização adotados como planos permanentes da empresa”.

Numa outra definição, Frutuoso (2004, p. 9), afirma que o controle interno “age como órgão regulador da empresa no que tange a coordenação dos métodos e procedimentos administrativos que regulam o real desenvolvimento operacional e a correta mensuração patrimonial da empresa [...]”.

Visto isso, fica evidente que o controle interno é uma ferramenta com a finalidade de organizar, melhorar e adequar às inúmeras atividades existentes em uma organização, interagindo, nos mais variados setores e departamentos existentes.

Dessa forma, conforme Rolim (2010, p.10), “controles internos eficientes permitem cumprir os objetivos da empresa de maneira correta e em tempo certo, utilizando o mínimo de recursos, pois são capazes de realizar a interligação de diversos setores [...]”. O mesmo autor ainda salienta, que os benefícios dos controles internos são ainda mais amplos, pois ao obter um melhor controle dos seus procedimentos, a empresa ainda poderá fornecer um melhor serviço a seus clientes.

Segundo Attie (1998), todas as empresas possuem um controle interno, seja ele adequado ou inadequado de acordo com os princípios de controle interno. Esta distinção, entre o controle adequado e inadequado pode-se obter através de uma análise da eficiência das operações e suas informações, além de verificar a relação custo/benefício. Attie (2011, p. 191) ainda salienta,

A implantação ou aprimoramento de um tipo de controle é tanto viável quanto positiva for sua relação custo/benefício. O grau máximo de avaliação do benefício deve ser atribuído à importância e qualidade da informação a



ser gerada. Quanto ao custo, vale lembrar que sempre que possível se deve utilizar o conceito de *custo de oportunidade*, que é muito mais amplo.

Desse modo, percebe-se que os controles internos giram em torno dos aspectos administrativos, que de certa forma, possuem interferência direta com a área contábil.

Pode-se dizer que com um controle interno bem desenvolvido, poderão ser incluídos também controles orçamentários, estatísticos, treinamento de pessoal, custos-padrão, entre outros. Em um aspecto mais abrangente, conclui-se que o controle interno pode possuir referências ligadas tanto à contabilidade, como à administração.

Para Attie (1998, p. 114) faz-se a seguinte distinção:

- a) **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 dos valores; e controles físicos sobre estes valores.
- b) **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 tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade.

Ainda para Almeida (1996), pode-se citar como exemplos de controles contábeis, a separação do pessoal da área contábil com as demais operações envolvendo ativos da empresa, já para os controles administrativos, tem-se como exemplo o treinamento de pessoal, controles dos compromissos assumidos, mas ainda não realizados financeiramente, assim como, a análise das oscilações entre os valores orçados com os realmente ocorridos no período.

Conforme Sá (2002), os controles contábeis são os diretamente relacionados com o patrimônio, registros e demonstrações, já o controle administrativo é respectivo à eficiência operacional e à vigilância gerencial, indiretamente atrelado aos registros contábeis.

Para Chiavenato (2007) controle de modo geral serve para:

- a) padronizar atitudes e processos através inspeções e verificações;

- b) padronizar a qualidade por meio de treinamento pessoal, exames e controle de qualidade;
- c) proteger os bens, por meio de exigências de registros, procedimentos de auditoria e divisão de responsabilidades;
- d) limitar a autoridade, mediante regras, diretrizes e políticas adotadas aos níveis hierárquicos;
- e) avaliar o desempenho dos colaboradores, por meio de supervisão, vigia de registros e avaliação pessoal;
- f) prevenir erros, ao ponto de prevenir dispondo uma correta alocação da direção, definindo o escopo apropriado para atingir os objetivos.

Essas etapas utilizadas pela administração são pontos importantes que podem ser utilizados nos mais diversos setores e ramos para ser ferramenta de auxílio na melhoria das ações realizadas em uma organização bem como na tomada de decisões que podem servir como base para elaborar rotinas e procedimentos para o controle interno.

Estes conceitos são importantes para que o controle interno seja delineado como forma a fornecer segurança razoável sobre o alcance de objetivos e metas de uma organização, visto que o controle interno também assessora a gestão, verificando se os procedimentos estão alcançando os resultados esperados.

Quando nos referimos ao procedimento para a melhoria e eficiência dos controles internos existentes, nos remetemos de certo modo à lei Sarbanes-Oxley (Sox). Segundo Crepaldi (2013, p. 467) “a lei americana que endureceu os controles internos das empresas trouxe ganhos inesperados para os executivos e acionistas – melhores processos, mais segurança e até mesmo custos menores”. A lei Sox estabeleceu que as companhias divulgassem de forma clara e suficiente os seus procedimentos, tanto os processos administrativos, mais gerencias, quantos os processos contábeis, mais práticos.

Com as novas atribuições advindas da lei Sox, entre elas o detalhamento e aprimoramento dos controles internos e até mesmo a aplicação de uma auditoria nestes controles, outros benefícios foram adquiridos. Crepaldi (2013) saliente alguns destes benefícios, como a melhor visão da gestão a partir de seus controles, até mesmo um corte de custos, além de proteger a empresa contra fraudes, o que antes era informal e abria a oportunidade de ocorrência de erros e fraudes passou a ser

melhor detalhado e até mesmo controlado por parte das gerências das organizações.

O mesmo autor ainda salienta,

Com a Sox, é possível controlar muito melhor o que está acontecendo na companhia, não só no Brasil como no mundo. Além disso, a empresa reduziu a possibilidade de uma fraude praticamente a zero. Outro benefício da Sox é proporcionar aos principais executivos mais visibilidade sobre o que ocorre no negócio. (CREPALDI, 2013, p. 468).

Desse modo, é notável que a lei Sarbanes-Oxley foi criada com o propósito de encorajar gestores a confiarem nas técnicas contábeis e nos seus resultados, através de controles internos mais rigorosos nas empresas.

Uma das principais seções de que se trata a lei Sox, determina que haja uma avaliação de controle interno pelo menos uma vez por ano, para uma melhor preparação dos relatórios financeiros, além do estabelecimento de exigência onde os diretores e o departamento financeiro avaliem e confirmem periodicamente a eficiência dos controles internos.

Dentre os relatórios emitidos pela a administração, deverá ser criado um relatório de controles internos, que afirmará:

- a) a responsabilidade da administração no estabelecimento e manutenção dos controles e procedimentos internos para a emissão dos relatórios financeiros;
- b) a avaliação acerca da eficácia dos controles e procedimentos internos para a emissão dos relatórios financeiros;  
- Que o auditor independente da companhia atestou e reportou a avaliação feita pela administração sobre a eficácia dos controles internos e procedimentos para a emissão dos relatórios. (LINHARES & OLIVEIRA, 2015)

Dessa forma, para que o aperfeiçoamento e avaliação do controle interno sejam feito de maneira adequado, é indispensável o conhecimento de todas as seções da referida lei Sox, além de uma estrutura de controle interno bem elaborada pela organização.

Segundo Dias (2010), os passos para o desenvolvimento de um bom controle interno, seriam:

- a) comprometimento e organização, onde se faz necessário entendimento da lei Sox e a sua aplicabilidade a uma empresa, para o melhor desenvolvimento de um correto controle interno;
- b) escolha da melhor estrutura de controle interno, já que mesmo com inúmeras estruturas existentes, cabe a organização que perante os seus objetivos, e os próprios objetivos de controle da Sox escolha aquela estrutura que melhor se adeque as necessidades impostas;
- c) estabelecimento de um programa de controle interno.

Para se estabelecer um programa adequado para desenvolver o controle interno, Dias (2010, p. 37) destaca alguns pontos que devem ser considerados, tais como:

- a) **Planejar o projeto:** formação de uma equipe para estabelecer, ou reforçar, o programa de controle interno.
- b) **Avaliar o ambiente de trabalho:** formando a base do controle interno, o ambiente de controle inclui alguns elementos como integridade, valores éticos e competência, filosofia de gerenciamento, estilo de operação, delegação de responsabilidade e autoridade e o direcionamento provido pelo *board* de diretores. Uma avaliação da cultura da organização pode auxiliar o entendimento e a documentação do ambiente de controle.
- c) **Definição do escopo:** o direcionador para definição do escopo é a identificação dos riscos de reporte financeiro e *disclosure*.
- d) **Realização de testes iniciais e de continuidade:** a eficiência da operação das atividades de controle deve ser avaliada por várias partes, incluindo os indivíduos responsáveis pelos controles e pelo time de gerenciamento do programa de controle interno.
- e) **Monitoração:** a Auditoria Interna deve monitorar a eficiência em todo o programa de controle interno e infraestrutura.

Dessa forma, fica evidente a importância de um bom sistema de controle interno, e o quão relevante são estes controles para a lei Sarbanes-Oxley, além de explicitamente ficar alocada a responsabilidade dos gestores no que diz respeito a avaliação e contínuo acompanhamento da eficácia dos mesmos.

O controle interno sob o ponto de vista contábil possui a seguinte finalidade:

- a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;

- d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações. (CREPALDI, 2013, p. 465).

Quanto à salvaguarda de ativos, refere-se à proteção do patrimônio da entidade, não só os cuidados com os bens físicos, mas também erros ou irregularidades que possam vir a gerar perdas do patrimônio.

Segundo Attie (2011, p. 195),

Uma empresa dispõe de bens, direitos e obrigações que se encontram divididos por diversos departamentos e setores que cuidam individualmente da parte que lhes cabe. Dessa forma, o almoxarifado tem a seu dispor o material estocado da empresa e requer cuidado na sua manutenção, guarda e distribuição. A tesouraria, por sua vez, controla os saldos bancários, entradas e saídas de numerário, e assim por diante. O setor de pessoal é o responsável pelo cálculo e controle da folha de pagamento, assim como pelo recolhimento dos encargos sociais.

Diante do exposto, percebe-se o quanto de atividades que requerem atenção por parte dos gestores, nas suas execuções. Assim ainda conforme Attie (2011), os principais meios para o suporte à salvaguarda dos interesses são a segregação de funções, sistema de autorização e aprovação, determinação de responsabilidades, rotação de funcionários, entre outros.

Motta (1992, p. 44) menciona que “o controle interno deverá, portanto, ter as funções distribuídas de tal forma que uma mesma operação não comece e termine na mão de um único funcionário”.

Quanto à conformidade do registro contábil, conforme Attie (2011, p. 197),

Uma empresa necessita constituir, para si, sistemas que lhe garantam conhecer os atos e eventos ocorridos em cada um dos seus segmentos. Os efeitos ocorridos através da realização de cada ato devem ser escriturados e levados, em tempo hábil, ao conhecimento dos administradores.

Entre os principais meios que alcançam a conformidade do registro contábil, segundo Attie (2011), estão os documentos confiáveis, conciliações, análises, planos de contas estruturado, entre outros.

No que se refere ao estímulo das normas e diretrizes existentes, para Attie (2011) é o desejo que a administração possui de que o seu pessoal siga

adequadamente cada política, a fim de proporcionar exatidão e excelência aos procedimentos por estes executados. Dentre exemplos, alguns são destacados pelo autor (2011, p. 199),

Ao setor de faturamento cabe emitir as faturas certas aos clientes certos e no tempo certo, para que se possa despachar e entregar mercadorias. O setor de vendas deve realizar os pedidos de vendas de acordo com as políticas de preço e prazo definidos. Os cheques para pagamento de compromissos precisam ser emitidos no tempo e no valor certos para as aquisições realizadas.

Desse modo, fica claro a importância de normas e diretrizes como base para execução de uma gama de atividades.

Ainda quanto ao que se refere à promoção de eficiência operacional da entidade, Attie (2011, p. 198) salienta,

As inúmeras tarefas praticadas pelos diversos setores de uma empresa necessitam de uma linha mestra de raciocínio e de conduta. Cada um dos segmentos tem suas particularidades e cada indivíduo precisa conhecer sua tarefa, para que a totalidade mova a empresa como um todo.

Dentre os meios que possibilitam a eficiência operacional, pode-se citar a seleção e treinamento de pessoal qualificado, manuais internos, entre outros.

No que tange a prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações, Crepaldi (2013) diz que a eficiência do controle interno deve permitir a detecção tanto de irregularidades de atos intencionais e não intencionais decorrentes de omissões, não aplicação correta dos procedimentos, interpretação errônea de princípios e operações, entre outros.

Para Crepaldi (2013), a estrutura do controle interno é formada pelos componentes: ambiente de controle, mapeamento e avaliação de riscos; procedimentos de controle; informação e comunicação, e monitoramento.

O ambiente de controle informa em todos os níveis o comprometimento da administração com o quanto confiável e com a qualidade do controle interno. Já o mapeamento de riscos é a probabilidade de detecção de ambientes propícios a afetar a informação contábil.

Ainda no que se refere à avaliação de riscos, cabe a análise da relevância desses riscos identificados, como:

- a) a avaliação da probabilidade de sua ocorrência;
- b) a forma como serão gerenciados;
- c) a definição das ações a serem implementadas para prevenir a sua ocorrência ou minimizar seu potencial; e
- d) a resposta ao risco, indicando a decisão gerencial para mitigar os riscos, a partir de uma abordagem geral e estratégica, considerando as hipóteses de eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento. (CREPALDI, 2013, p. 466).

No que diz respeito aos procedimentos de controle, nada mais são que medidas preventivas na detecção de prováveis erros que venham a acontecer e atingem tanto de forma tempestiva, fidedigna e precisa a informação contábil. Tais procedimentos podem ser classificados da seguinte forma:

- a) procedimentos de prevenção - medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato, para prevenir a ocorrência de omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil;
- b) procedimentos de detecção - medidas que visem à identificação, concomitante ou a posteriori, de erros, emissões, inadequações e intempestividade da informação contábil. (CREPALDI, 2013, p. 467).

Já o sistema de informação e comunicação deve estar preparado para identificar, e repassar todas as informações ocorridas, no período correto, a fim de possibilitar a ocorrência de todos os procedimentos de controles internos, alcançando os objetivos dos mesmos, e até mesmo auxiliar a administração em sua tomada de decisão.

Por fim, o monitoramento segundo Crepaldi (2013, p. 467) “compreende o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, visando assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos”.

Desse modo, percebe-se a importância do controle interno, visto que auxilia na organização das rotinas, salvaguarda dos ativos, exatidão e confiabilidade dos dados e informações, estendendo-se para além de assuntos relacionados apenas para o cumprimento das funções e responsabilidades dentro de uma organização. Sendo assim se constata que a sequência e a continuidade dos procedimentos da empresa, são apenas consequências de um eficiente controle interno.

Para Attie (2011, p. 193), um eficiente controle interno possui as seguintes características a respeito de suas peculiaridades:

- a) plano de organização que proporcione apropriada segregação de funções entre execução operacional e custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização;
- b) sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas;
- c) observação de práticas salutaras no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização; e
- d) pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para execução de suas atribuições.

Cada empresa possui o seu plano de organização em função de suas funções e rotinas, o que em todos os planos deve-se ter em comum é a flexibilidade e a simplicidade, com linhas claras de autoridade e responsabilidade. Outra questão importante em um plano de organização é a independência estrutural, onde haja uma separação de funções, mas que ao mesmo tempo, não deixe de interligar os departamentos como um todo, para uma eficiência total operacional. A respeito das autoridades, deve-se ficar claro que os responsáveis pelos diversos departamentos e as responsabilidades atribuídas a cada função, sejam devidamente direcionados evitando conflitos entre funções que possam vir gerar problemas posteriores. Cabe ainda salientar, que tais funções de iniciar ou autorizar uma atividade sejam separadas da área contábil, ou seja, essas divisões de responsabilidades são indispensáveis a um bom controle interno.

Um bom sistema de autorização é aquele onde há a aprovação adequada, pela pessoa correta, em cada etapa necessária de controle para o cumprimento do plano estipulado pela organização. Além disso, um bom plano de contas facilita estas etapas caracterizadas pela formação das demonstrações financeiras. Cabe a organização a preparação de um bom planejamento lógico do fluxo de todos os procedimentos relativos à escrituração e das normas de aprovação, a fim de incorporar tais controles aos manuais de procedimentos, para sanear dúvidas e fixar as rotinas de funcionamento.

No que se refere às práticas salutaras, quanto mais foco nas práticas observadas, nas tarefas efetuadas e nas funções atribuídas, pode-se determinar o grau de eficiência do controle interno. As práticas salutaras devem assegurar as



funções como autorizações e salvaguarda de ativos, a fim de fornecer maior integridade nas operações da organização. Este objetivo é alcançado através de divisões de tarefas, sem permitir que nenhuma pessoa execute uma tarefa do início ao fim sozinha, assim, com as divisões de responsabilidades realizadas desde os departamentos aumenta a segurança da organização, bem como as chances de se descobrir uma fraude ou um erro.

Quanto à qualificação de pessoal, salienta-se que não só apenas de um bom planejamento efetuado pela organização permite-se afirmar que o controle interno estará adequado, cabe ainda a preparação do pessoal técnico envolvido nas atividades da empresa, bem como a precisão de que as informações relativas às suas funções foram passadas corretamente, no âmbito técnico, gerencial e operacional.

Visto isso, percebe-se a importância que os controles internos possuem a respeito da funcionalidade das organizações, o fato de poder identificar as políticas e procedimentos estabelecidos pela administração, fornecem diretrizes capazes de orientar a respeito se estes controles internos estão funcionando corretamente.

## **2.2 Princípios do controle interno**

Segundo Rocha (1996, p.496) princípio significa “1 Instante em que uma coisa ou um ser têm origem; coisa primária; começo. 2 segunda causa; base; razão. 3 Verdade fundamental. *p/* 4 Modo de ver; pontos de vista. 5 Base moral e ética”. Visto isso o princípio de controle interno não destoa desse conceito fundamental, apenas é complementado conforme o meio onde está inserido.

Almeida (2003) e Crepaldi (2010) definem os princípios fundamentais do controle interno como sendo conceitos que levam a essência que devem ser adotados pela empresa para que os objetivos da organização sejam alcançados e os processos estejam de acordo com as circunstâncias do meio que a empresa está inserida.

### **2.2.1 Responsabilidade**

As atribuições dos colaboradores da empresa devem ser bem determinadas e claramente definidas e limitadas, com seus cargos e funções. Estas atribuições

devem estar preferencialmente escritas e postas em manuais que possam ser visualizadas por todos que fazem parte da empresa. Segundo Almeida (2012) essas atribuições são para assegurar que os procedimentos sejam executados, detectar erros e irregularidades e também apurar irregularidades por eventuais omissões que possam ocorrer.

Alguns exemplos de tarefas que precisam ter definidos os responsáveis, conforme Crepaldi (2013, p. 475):

- a) aprovação de aquisição de bens e serviços;
- b) execução dos processos de aquisição (cotação de preços, seleção de fornecedor e formalização da compra);
- c) certificação do recebimento de bens ou prestação de serviço;
- d) habilitação do documento fiscal do fornecedor para pagamento (confronto da nota fiscal do fornecedor com contrato, ordem de compra etc.) [...].

Para que esse princípio seja cumprido é necessário que as responsabilidades delegadas aos colaboradores sejam constantemente revisadas, verificando assim seu cumprimento e sua correta elaboração. Dessa forma poderá criar segundo Crepaldi (2013, p.484) “uma cultura de honestidade e comprometimento ético, que pode ser reforçado por supervisão ativa dos responsáveis pela governança”.

Desse modo, a empresa não só obterá resultados com um maior grau de confiança, como também reforçará os círculos entre os profissionais que trabalham para a empresa.

### 2.2.2 Rotinas internas

Para Crepaldi (2013), a empresa deve definir em um manual de organização todas as rotinas internas. Que englobam:

- a) formulários internos e externos;
- b) instrução para preenchimento e destinação dos formulários;
- c) evidência da execução dos procedimentos internos de controle;
- d) procedimentos internos dos diversos setores da empresa.

Quando este manual não está escrito e estruturado, não quer dizer que a empresa não possua suas rotinas corretamente elaboradas, apenas não estão formalizadas e documentadas. Segundo Sá (1986) dispõe o levantamento das rotinas é parte do processo da avaliação do controle interno, que deve ser elencado

através de entrevistas, coletas de dados e comprovantes, cada profissional para elaborar esse levantamento deve saber distinguir os pontos importantes em cada setor, sabendo como e de que forma portar e direcionar os questionamentos.

Ainda Sá (1986, p.101) exemplifica que,

Em uma joalheria, o maior cuidado de controle centraliza-se no “estoque” (geralmente o maior volume é com unidades de alta valia e fácil transporte); os cuidados de controle que uma empresa de tal natureza exige com suas mercadorias diverge muito daquela de uma olaria ou de uma panificadora.

Dessa forma as rotinas, sejam elas estruturadas ou não, ajudam a oferecer maior segurança sobre os costumes e regimes adotados por uma empresa. Podendo assim, servir de auxílio na revisão dos procedimentos adotados para se obtenha uma melhor alocação e distribuição dos setores, tarefas e serviços, criando assim uma estrutura organizacional eficiente.

### 2.2.3 Acesso aos ativos

A empresa deve restringir o acesso dos funcionários a seus ativos e formular controles físicos sobre esses ativos, ao ponto que se obtenha uma maior confiabilidade das rotinas. Para Crepaldi (2013), o acesso aos ativos engloba diversos pontos, como: manuseio de numerário, emissão de cheque com única assinatura, manejo de envelopes e cheques com salários, entre outros. Ainda segundo Almeida (2003, p. 67) “cabe destacar que o acesso aos ativos pode ser de forma direta (fisicamente) ou de forma indireta, por meio da preparação de documentos que autorizam sua movimentação”.

Desse modo, fica evidente a necessidade da distinção entre o pessoal com acesso ao ativo, e ao que possui acesso a preparação de movimentação da documentação. Quanto mais restringido for a separação de tais funcionários, mais segurança a empresa terá em seus procedimentos e controles.

### 2.2.4 Segregação de funções

A segregação de funções consiste em estabelecer rotinas e procedimentos de modo que uma mesma pessoa não tenha domínio completo sobre uma determinada

operação. Segundo Almeida (2003, p. 67) “[...] uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, devido ao fato de essas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno.”

Conforme Sá (1986, p.100) diz que,

- a) uma só pessoa não deve acumular as funções dos grupos.  
- Assim, por exemplo, quem tem função de proteção não deve ter função de registro, e vice-versa.
- b) uma só pessoa não deve acumular todas as funções de seu grupo.
- c) nenhuma pessoa deve estar livre de controle, ou seja, ninguém deve acumular tanta autoridade que evite o controle sobre si mesma.

Já para Crepaldi (2012) exemplifica da seguinte forma, “caso o funcionário tenha acesso aos ativos e registros contábeis, poderia desviar fisicamente o ativo e baixando-o contabilmente para despesa, o que ocultaria permanentemente essa transação”. Ou seja, é uma medida preventiva, para evitar a ocorrência de erros intencionais ou não.

#### 2.2.5 Confronto dos ativos com os registros

O confronto com ativos tem por finalidade a detecção de desfalques ou faltas de bens da empresa ou até mesmo a inadequação de algum registro contábil. Segundo Crepaldi (2013), se alguma empresa deixa de efetuar estes procedimentos, fica mais favorável a possibilidade de algum funcionário, se apoderar indevidamente de algum ativo da empresa, sem que tal fato seja identificado ou descoberto.

Há ainda, alguns exemplos desse mesmo autor, sobre tal confronto: contagem de caixa e comparação com o saldo da razão geral; inventário físico dos bens do estoque e do ativo imobilizado confrontando com os registros individuais e comparação do somatório dos saldos desses registros com o saldo da respectiva conta da razão geral.

Para Almeida (2012, p. 61), “o objetivo desse procedimento é detectar desfalque de bens ou até mesmo registro contábil inadequado de ativos”. Ainda para esse autor cabe ressaltar que este confronto não deve ser realizado por funcionário que possua acesso aos ativos, respeitando a segregação de funções.

Um ponto importante referente ao confronto do ativo com os registros é que este princípio auxilia o controle interno com a detecção de riscos inerentes que

podem ser existentes e muitas vezes não perceptíveis às rotinas e usualidades do dia-a-dia de uma organização. Quando este confronto é realizado por pessoas adequadas os erros são minimizados tendo assim um maior controle.

#### 2.2.6 Amarrações do sistema

Para Crepaldi (2013, p. 478) “o sistema de controle interno deve estar conhecido, de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência”. Ou seja, tal sistema deve seguir uma série de ações ou providências para que seja executado de maneira correta. Crepaldi (2013), ainda destaca algumas ações mais importantes:

- a) conferências dos registros contábeis;
- b) conferências de cálculos importantes;
- c) conferência da classificação contábil final, por pessoa qualificada e experiente;
- d) elaboração de controles ordenados sobre compras e vendas, respeitando o regime de competência para fins de registro contábil;
- e) os procedimentos internos para fins de controle devem ser interligados, de tal forma, que uma área controle outra, como compras e pagamentos, etc.

Almeida (2012) tem alguns exemplos das ações citadas acima, tais como: transporte dos valores dos documentos para os registros iniciais, cálculos da valorização das quantidades de estoques transferidas ou baixadas, cálculos das depreciações e das provisões cálculos de elaboração das notas fiscais de vendas, seleciona os possíveis fornecedores com base em seu cadastro, faz cotação de preços junto a estes, seleciona o fornecedor que ofereceu as melhores condições comerciais e efetua a compra, entre outras amarrações.

Qualquer ação ou procedimento efetuado em determinada área, trará consequências a outros departamentos. Dessa forma, quanto mais interligado e amarrado estiver o sistema mais eficiente será o controle interno, aumentando a segurança da empresa diante de suas atividades e rotinas.

### 2.2.7 Custos do controle versus benefícios

O custo da implantação de um sistema de controle interno bem elaborado não deve exceder os benefícios que dele se espera obter. Conforme Almeida (1996, p. 57),

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.

Deve-se levar em conta todos os prós e contras dessa adaptação e implantação. Muitas vezes basta um pouco mais de organização a empresa para que ela possa ter a eficiência necessária para dar continuidade em seu negócio.

Um controle interno adequado e eficiente não necessariamente precisa ser o mais completo tecnologicamente e que demande de inúmeros colaboradores e ferramentas. Um bom controle interno necessita suprir as necessidades da organização de modo a corrigir imperfeições e adequar a mesma aos procedimentos corretos.

## 2.3 Avaliação do controle interno

Avaliar o controle interno é o procedimento no qual se toma conhecimento da situação em que se encontram as atividades e rotinas da empresa. Essa avaliação busca detectar erros e irregularidades, além de analisar fraquezas e faltas de controle que possam ter para isso, os seguintes passos são necessários na avaliação do controle interno, segundo Crepaldi (2013, p. 468):

- a) levantar o sistema de controle interno;
- b) verificar se o sistema levantado é o que está sendo seguido na prática;
- c) avaliar a possibilidade de o sistema revelar de imediato erros e irregularidades; [...].

A avaliação dos controles internos tem como intuito determinar a natureza, profundidade e extensão dos exames, gerando confiança nas informações produzidas. No gráfico 1 a seguir, na nota zero não há controle interno e a nota oito

sugere que o controle interno é excelente. Então, quanto maior o número de testes de auditoria, pior é controle interno, o que exige mais cautela na realização das tarefas. Quanto melhor o controle interno, menor o volume de testes de auditoria, fato que representa uma segurança maior na execução do trabalho da mesma.

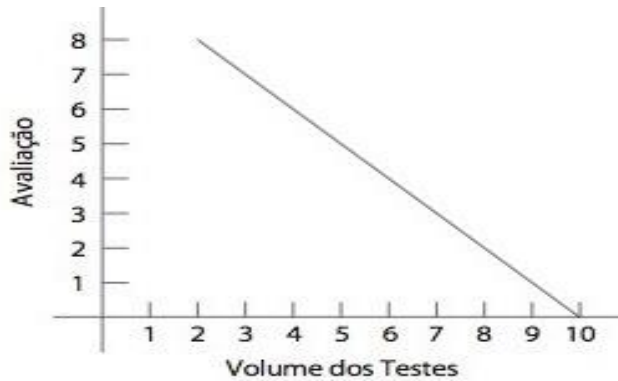


Gráfico 1 - Avaliação do sistema de controle interno e volume de testes.

Fonte: CREPALDI, 2013, p.468.

Crepaldi (2013) menciona que para essa avaliação ser efetuada ela compreende dentre outros pontos, determinar erros e irregularidades, verificar se o controle detectaria esses possíveis erros, analisar pontos fracos e ineficiência dos processos, além de emitir um relatório-comentário produzindo sugestões para aprimoramento do sistema.

Uma das maneiras mais simples de avaliar e detectar tais pontos fracos, ou até mesmo, avaliar o modo como se encontra o controle interno, seria através da indagação, ou apenas a observação do funcionamento das rotinas existentes na empresa. Outra maneira mais formalizada seria a revisão dos manuais de controle interno, se existentes, na organização.

Para Avalos (2009, p. 47), as formas mais usadas para documentar o processo de avaliação de controle interno são:

- a) *questionário de controle interno (check-list)*, consiste em uma enquete sistemática apresentada na forma de perguntas referentes a aspectos básicos do sistema, na qual, geralmente, as respostas negativas podem evidenciar ausência de controle – por exemplo, todos os pagamentos são devidamente autorizados pelo responsável? Se a resposta for não, então há indícios da ausência de controle no tocante ao princípio da autorização;
- b) *método descritivo*, também chamado de *narrativa*, que implica um detalhamento descritivo dos sistemas de controle interno e dos diferentes procedimentos de cada área;

- c) método de *flowcharts* ou *fluxogramas*, que se utiliza da técnica de diagramas administrativos na descrição dos procedimentos e do movimento das transações. Apresenta como principais vantagens: ilustrar todos os procedimentos, passo a passo, facilitando a sua compreensão; esquematizar toda a documentação existente; e identificar os controles estabelecidos e suas eventuais deficiências.

Ainda conforme o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (1996), a avaliação dos controles pode ser processada de quatro maneiras diferentes:

- a) questionários narrativos: onde são estabelecidas uma série de questões com o propósito de organizar e registrar o sistema;
- b) questionários sim ou não: são questionários mais simples, que exigem respostas rápidas e elaboradas apropriadamente;
- c) fluxogramas: constantemente usado para documentar o sistema de controle interno;
- d) descrição propriamente dita: também conhecida como narrativa do controle interno.

No que se refere aos questionários narrativos, nada mais são que questões que definem e exigem uma explicação descritiva dos procedimentos e transações existentes no processo operacional das empresas, além de muitas vezes serem respondidas pelo próprio pessoal da área, o que muitas vezes, facilita a descoberta de erros ou fraudes no sistema de controle interno. Já o questionário sim ou não serve normalmente para controles específicos do sistema, além de seguir uma forma lógica nas questões aplicadas. Cabe destacar que tal questionário pode ter como desvantagem respostas padronizadas e que muitas vezes não transmitem a verdadeira situação do sistema.

No tocante ao fluxograma, o mesmo possibilita revelar aspectos importantes dos procedimentos e dos controles existentes em uma organização. Além disso, pode apresentar total ou parcialmente áreas e suas respectivas transações, a segregação de funções e as exigências como autorizações e o seu detalhamento para a concretização da ação. Ou seja, um fluxograma bem preparado e detalhado pode auxiliar toda a documentação dos procedimentos e rotinas operacionais, enquanto o fluxograma parcial permite uma apresentação de como se encontra o sistema de controle interno, ambos de grande importância.



Já a descrição propriamente dita, nada mais é que a união de depoimentos de todo o pessoal envolvido, com o objetivo de buscar o entendimento das funções do controle interno, de modo que envolva diferentes opiniões e visões do sistema.

Praticamente o que se percebe, quanto à avaliação de estoques citadas por Crepaldi (2013), Avalos (2009) e o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo - CRC-SP (1996), é que ambas as citações se referem à utilização da observação como uma das técnicas para avaliar o funcionamento do controle interno como todo. Ainda para Avalos e o CRC-SP, a aplicação de questionários, principalmente questionários descritivos, seriam de fundamental importância, uma vez que obteriam uma narrativa do controle interno existente e assim uma melhor análise quanto à eficiência do controle interno, poderia ser mais bem elaborado e detalhado. Estes autores, ainda enfatizam a importância da observação quanto a fluxogramas existentes na organização, assim poderá se obter informações quanto a áreas e departamentos da empresa, responsáveis, possíveis transações entre um setor e outro, entre outros benefícios.

Já Crepaldi (2013) é mais sucinto, focando de imediato em uma análise do funcionamento do controle interno, em buscas de pontos fracos que o controle interno possa possuir, ou a possíveis situações mais suscetíveis ao erro.

Desse modo, sabe-se que diversas irregularidades podem ser encontradas em diferentes setores, o que tem contribuído para que cada vez mais, aumente a preocupação dos empresários em estabelecer controles que lhes deem a segurança necessária a respeito do seu empreendimento.

## **2.4 Aspectos do controle interno em estoques**

Para realização deste trabalho é importante estabelecer um adequado entendimento sobre estoques e os controles advindos desse importante ativo, especialmente quanto ao seu controle e sua avaliação.

Segundo Brasil (1976), a avaliação do ativo no que tiver 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.

Para tanto, a Norma Brasileira de Contabilidade – Geral – NBC TG 16 (2013) considera estoques os ativos que são mantidos para venda no curso natural dos negócios, os que estão em processo de produção para serem vendidos e na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos e/ou transformados.

Os estoques estão ligados às principais áreas operacionais da empresa. Conforme Ludícibus et al. (2010, p. 72), “os estoques são bens tangíveis ou intangíveis adquiridos ou produzidos pela empresa com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal de suas atividades”.

Os estoques segundo Motta (1992) é o grupo de contas que deve receber maior atenção, pois os valores apresentados no balanço estão apresentados por quantidades de bens ativos que precisam da comprovação física. Ainda para o mesmo autor essa atenção é justificada, pois, “prende-se ao fato de que um erro na compilação dos estoques trará reflexo direto nas demonstrações de resultado”. Dessa forma, é imprescindível que se tenha um controle interno eficiente para poder gerir grande número de transações envolvidas nesse ativo, evitando falhas, fraudes e perdas.

Segundo Dias (2008, p. 24) “a administração de estoques exige que todas as atividades envolvidas com controle de estoques, qualquer que seja a forma, sejam integradas controladas num sistema em quantidade e valores”.

O departamento de controle de estoques deve ter suas políticas bem definidas e serem adjacentes às políticas e objetivos da empresa. Assim,

A administração central da empresa deverá determinar ao departamento de controle de Estoques o programa de objetivos a serem atingidos, isto é, estabelecer certo padrões que sirvam de guia aos programadores e controladores e também de critérios para medir a performance do Departamento. (DIAS, 2008, p. 25).

Para que estas políticas sejam seguidas e estruturadas algumas diretrizes devem ser seguidas. Dias (2008), elenca alguma das principais diretrizes, onde se pode observar que:

- a) as metas da empresa devem estar concomitantes com o tempo de entrega dos produtos;
- b) os materiais constantes no estoque devem ser elencados através de listagens;

- c) o nível mínimo e máximo devem estar estruturadas para atender as oscilações das vendas por sazonalidade;
- d) as especulações dos estoques, ou seja, até que ponto faço compras antecipadas para obter descontos ou deixo para comprar quando tiver com estoque mínimo devem ser definidos;
- e) o ciclo dos estoques deve estar estruturado.

Os estoques por estarem ligados diretamente com todas as transações das empresas, requerem certos cuidados, pois segundo Motta (1992), a eles são atribuídas várias funções de um ciclo operacional, como: planejamento, compras, armazenamento, despacho e contabilização. Desse modo é necessário que para a administração, todas as atividades atreladas aos estoques estejam interligadas e consonantes aos objetivos e metas da empresa.

Para Motta (1992) o planejamento dá-se da necessidade de produzir conforme as vendas idealizadas, para que estes aspectos sejam observados, certos controles devem ser implantados, como, organizar o orçamento de vendas com os outros orçamentos da companhia, fazer um estudo dos estoques, adotar formulários para vendas e produção além de estabelecer níveis de responsabilidade para as diversas funções.

As compras são o ponto chave para um bom funcionamento dos estoques, pois é a partir deste procedimento que os estoques são repostos e também é um ponto importante para o controle e tomada de decisões. Visto isso, o controle interno para compras, assim como o planejamento deve ter uma estrutura pré-organizada, considerando as necessidades de cada departamento da produção e os relacionados a ela. O sistema de compra deve ter as seguintes funções: solicitação detalhada das matérias primas, aprovação pelo departamento de compras, processamento da solicitação através de: cotação de preços, escolha do fornecedor, emissão de pedido, acompanhamento do pedido. Para isso, Motta (1992, p.103), argumenta que, “o departamento de compras deve possuir uma estrutura administrativa e funcional que possa coibir a existência de fraudes e ineficiências relacionadas com compras malfeitas”.

Além dos controles já citados, deve-se ter cuidado com as rotinas adotadas para a recepção, conferências e alocação dos materiais no almoxarifado e a rotina para o despacho das mercadorias. Tendo sempre como intuito gerar informação para que a contabilidade possa exercer sua responsabilidade.

A estrutura do controle de estoques para Dias (2008) divide-se em três aspectos básicos, o primeiro refere-se à diversificação de estoques existentes numa fábrica, o outro ponto diz respeito ao nível de estoque desejável para atender as necessidades e o terceiro aspecto, seria a relação entre o nível de estoque e o capital envolvido para mantê-lo. Em vista disso, para organizar o setor de estoques, deve-se salientar alguns pontos para eficiência do controle, tais como: o que permanece no estoque, quanto ele deve ser reabastecido, qual a quantidade necessária para um período, como estruturar o departamento de compras, de que forma pode-se gerar informações para alimentar os sistemas, como mensurar e medir os itens obsoletos e danificados, entre outras.

A circulação de mercadorias em uma empresa ocorre através das operações de cíclicas do estoque, compra e venda. Para mensurar os estoques o Comitê de Pronunciamentos contábeis - CPC 16 R1 (2013, p. 3), determina que “o valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais”. Sendo que o custo desse estoque deve aglomerar todos os custos de aquisição e transformação do bem, como por exemplo: custo de aquisição (compra), tributos incidentes, transporte, seguro, manuseio, a mão de obra, custos de produção, custos fixos e variáveis, entre outras, abatendo desses valores os descontos concedidos, os tributos recuperáveis e itens semelhantes. Composto dessa maneira o custo das mercadorias e do estoque. Já o valor realizável líquido representa o montante líquido que a entidade espera realizar no decurso normal de suas operações, representa um valor específico relacionado à entidade.

De acordo com Ludícibus et al. (2010) existem quatro métodos de atribuições de preços ou de avaliar os estoques:

- a) Preço específico;
- b) Média ponderada móvel;
- c) Peps (primeiro que entra, primeiro que sai);
- d) Ueps (último que entra, primeiro que sai).

Quando nos referimos a preço específico, nos referimos à exatidão do valor de cada unidade presente no estoque, é onde denota valorizar cada unidade do estoque ao preço efetivamente pago para cada item determinado.

Quanto o que diz respeito à média ponderada móvel, refere-se ao valor médio de cada mercadoria em estoque, alterando-se conforme compras de outras

unidades por um preço diferente. Calcula-se o custo total do estoque dividindo-se pelas unidades existentes, esse controle é realizado de acordo com o custo das mercadorias vendidas. Para Martins (2010) esse método é utilizado por empresas que possuam controles constantes de seus estoques, pois atualiza seu preço médio a cada nova aquisição.

Ainda no que se refere ao PEPS neste critério, o estoque é baixado pelo custo de aquisição seguindo a sequência de o primeiro que entra é o primeiro que sai, na medida em que ocorre a comercialização. A baixa é dada a partir das primeiras compras, ou seja, gradualmente conforme os vencimentos. Atribuindo-se assim a estes estoques os custos mais recentes.

Para Martins (2010), esse método tende para que o produto fique com um custo menor que a média ponderada, pois em geral os produtos são apropriados com menos valor do material em estoques.

Quanto ao UEPS, a baixa no estoque é auferida pelo custo de aquisição da última mercadoria comprada, ou seja, última que entra é a primeira que sai. Dessa forma são aplicados a este critério os custos mais antigos, o que pode evidenciar um custo maior. Esse método não é permitido pela legislação, pois o lucro obtido é menor e, conseqüentemente os impostos arrecadados também serão menores.

O UEPS tem efeito contrário ao PEPS, para Martins (2010), “com a adoção do UEPS, há tendência de se apropriar custos mais recentes aos produtos feitos, o que provoca normalmente redução do lucro contábil”.

Sendo assim, não há um método modelo, pois, se cada empresa possuir um tipo de critério para atribuição dos custos e vendam as mesmas quantidades de mercadorias, possuirão unidades em estoques iguais, porém os resultados serão diferentes, conforme a maneira que avaliou seus produtos, onde no período seguinte cada uma terá um valor de estoque inicial diferente e conseqüentemente valores e demonstrações distintas.

Os estoques compreendem produtos acabados e os produtos em elaboração, incluem também as matérias-primas e materiais aguardando utilização no processo de produção. Dessa maneira os custos desses produtos devem seguir um método para haver conformidade nas informações geradas, para o CPC 16 R1 (2013) utiliza-se de Critérios para a valoração dos estoques, onde, o custo dos estoques deve ser aplicado pelo uso da identificação específica dos custos individuais identificado aos itens dos estoques. Este tema refere-se ao custeio por absorção, método derivado

da aplicação de princípios contábeis, que segundo Martins (2010, p. 37), “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

Visto isso, o controle de estoques tem o papel de registrar os fluxos de mercadorias de uma empresa, buscando eficiência, a fim de reduzir custos e onerosidades com a estocagem. O controle de estoques é um procedimento rotineiro e necessário para o bom desempenho deste setor. Para auxiliar no controle é utilizada a contagem física, que pode ser realizada através do inventário físico periódico e do inventário físico permanente.

Um dos modos de efetuar o inventário físico dos estoques é através do inventário periódico que para Martins e Campos (2009, p. 211), é realizado,

Normalmente no encerramento dos exercícios fiscais, ou duas vezes por ano — faz-se a contagem física de todos os itens do estoque. Nessas ocasiões coloca-se um número bem maior de pessoas com a função específica de contar os itens. É uma força-tarefa designada exclusivamente para esse fim, já que tal contagem deve ser feita no menor espaço de tempo possível (geralmente de 1 a 3 dias).

Já o inventário permanente, também chamado de rotativo conforme Martins e Campos (2009) são realizados quando permanentemente se contam os itens em estoque, ou seja, a contagem é realizada em período integral, demandando certo número de colaboradores específicos para a realização deste trabalho, visto que, tem-se a da utilização de um sistema informatizado eficiente e adequado para que não se tenha onerosidade em relação à mão-de-obra pessoal. Nesse caso faz-se um programa de trabalho de tal forma que todos os itens sejam contados pelo menos uma vez dentro do período fiscal, para conferência.

Cada organização possui suas características específicas conforme o tipo de mercadorias que são transacionadas, devido a isso cabe a mesma adequar e verificar qual o procedimento mais correto a ser adotado levando em considerações todos os prós e contras, desde o custo benefício até as exigências fiscal cabíveis a empresa. Adotando-se um correto controle de estoque seja ela computadorizado ou não, o controle de estoques constitui um poderoso instrumento gerencial para a tomada de decisões.

Para que todos os controles dos estoques estejam em harmonia, também há a necessidade de que o controle do setor de produção também esteja adequado, pois é por meio deste que a matéria-prima se transforma em produto pronto, ligando assim estes dois setores. Referente ao controle de produção, principalmente em indústrias que realizam a fabricação de vários produtos, há um acúmulo de custos em cada fase do processo, fazendo com que se necessite uma organização adequada dos registros de cada produção. Segundo Herrmann Júnior (1981), devem se conhecer de modo permanente a quantidade de cada produto recebido nos departamentos, bem como a quantidade de produtos entregue ao próximo departamento e ainda a quantidade inacabada da produção.

O mesmo autor ainda salienta que podem ocorrer defasagens entre as quantidades transmitidas de um departamento para outro no decorrer do processo, dificultando assim, o controle com os respectivos gastos de produção. Para Herrmann Júnior (1981, p. 27) resta,

Examinar a maneira de condensar na escrituração os elementos que se relacionam com os custos distribuídos, de modo a estabelecer o controle geral da produção, compreendendo a determinação do valor dos produtos em fabricação e os resultados econômicos da exploração industrial.

Desse modo vimos que o controle de produção serve como um meio de informações entre os vários setores presentes nas indústrias e empresas, além de servir como um conciliador em caso de defasagens anormais.

O controle interno é de extrema importância à existência e continuidade das atividades de uma empresa, independentemente do seu tamanho. Os controles de estoques não são diferentes, pois estando esses controles bem estabelecidos, as empresas podem realizar mudanças que venham a colaborar com a melhoria das suas atividades e tarefas, fazendo com que todos os eventos sejam realizados corretamente e se tenha um controle eficiente e adequado para a tomada de decisões.

### 3 METODOLOGIA

Metodologia é a etapa de um processo que busca revelar os métodos na elaboração de uma pesquisa em determinada área de conhecimento. Conforme Silva (2003) método, na etimologia da palavra, tem origem no Grego *methodo*, onde *meta* quer dizer “na direção de” e *hodo* significa “caminho”.

Assim, para que o objetivo geral e os objetivos específicos propostos fossem cumpridos, e a resposta ao problema fosse satisfatória, foram utilizados alguns métodos e procedimentos que estão descritos a seguir.

Para cumprir os objetivos no presente trabalho, a metodologia aplicada examinou e avaliou o controle interno em estoques, em uma indústria no ramo metal mecânico, utilizando-se das normas e princípios de controle interno. A coleta de dados que fundamentou o estudo foi realizada através da observação, análise documental e de entrevistas, cujo roteiro encontra-se no Apêndice A.

O presente estudo realizou-se em uma indústria localizada na cidade de Santa Maria, estado do Rio Grande do Sul, onde foi possível a aplicação do método utilizado neste estudo, gerando informações suficientes a fim de atingir os objetivos propostos.

O período de análise dos procedimentos de controle interno foi de março de 2015 a maio de 2015 e levou em consideração as rotinas e procedimentos realizados no setor de estoques. Sendo assim, o objeto central de análise do estudo foi a avaliação do controle interno em estoques, a partir da análise das operações de entrada de matéria-prima, saídas de matéria-prima e produto pronto e gestão dos estoques de matéria-prima e produtos prontos, além da verificação dos procedimentos adotados na produção dos produtos prontos, especialmente os controles adotados na avaliação dos estoques de produtos fabricados.

No que tange à utilização de métodos científicos, na definição de Rodrigues (2006, p. 136), profere que, “método consiste na orientação geral para se chegar a determinado fim. A forma de aplicação do método é a técnica”. Entre os principais métodos está incluso o dedutivo. No método dedutivo, há um ponto que o geral e o universal serão levados a uma conclusão particular e individual. Para Rodrigues (2006), a conclusão desse método não oferece um novo conhecimento, pois a dedução já está implícita nas premissas de consequência.



Para Lakatos & Marconi (2005), fica claro o propósito do método dedutivo, que é explicar o conteúdo das premissas. Se todas as premissas forem verdadeiras, a conclusão deverá ser verdadeira da mesma forma.

Assim, no presente estudo, foi utilizado o método dedutivo, pois partiu-se de uma análise geral para o particular, levando o pesquisador do conhecido ao desconhecido. Nesse sentido, foi realizado uma avaliação no controle interno do setor de estoques, observando-se as normas, regras e princípios de controle interno aplicáveis aos estoques, especialmente para a sua adequação ao controle interno.

Conforme Gil (2002), uma pesquisa no que se refere aos seus objetivos, pode ser classificada em grupos, são eles: pesquisa exploratória, pesquisa descritiva e pesquisa explicativa. Dentre estas o presente trabalho tem como objetivo ser uma pesquisa descritiva, pois conforme Rodrigues (2006), essa pesquisa tem como finalidade descrever a opinião de determinado estudo, o pesquisador deve interpretar e analisar os dados através de técnicas e padrões pré-aplicados. Ainda de acordo Cruz e Ribeiro (2004) a pesquisa descritiva estuda, analisa, e interpreta fatos físicos sem a interferência do pesquisador. Conforme Gil (2002, p.42) “pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a decisão das características de determinada população ou fenômeno, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

A pesquisa descritiva foi utilizada no presente trabalho, pois tem como pretensão descrever as características de determinada população, sem a interferência do pesquisador. Nesse aspecto foram descritas a entrada de matéria-prima, saídas de matéria-prima e produto pronto e gestão dos estoques de matéria-prima e produtos prontos, além da verificação dos procedimentos adotados na produção dos produtos prontos, especialmente os controles adotados na avaliação dos estoques de produtos fabricados através da observação e avaliação em comparação aos princípios de controle internos, nos procedimentos e rotinas adotados pela empresa.

Quanto às técnicas de pesquisa, destacam-se a pesquisa bibliográfica, documental e o estudo de caso. A pesquisa bibliográfica caracteriza-se pela busca em materiais já elaborados. Para Rodrigues (2006) ela é realizada através de fontes secundárias, em livros, artigos, revistas, periódicos, ou seja, material já publicado.

Cabe ainda salientar a inclusão da busca em CDs, material na internet, devido ao aumento do uso da tecnologia em favor da pesquisa.

Mesmo com todas essas vantagens, de novos meios para pesquisa, segundo Gil (2002), deve-se ter cuidado com a qualidade do material coletado, já que muitas dessas fontes secundárias apresentam dados de forma equivocada, e poderá comprometer o significado dessa pesquisa bibliográfica.

Silva (2003, p. 60) comenta que “a bibliografia constitui um ramo auxiliar da ciência, pois permite encontrar fontes, os livros e os materiais científicos pertinentes para a concretização do trabalho científico”.

Dessa forma, no presente estudo foi utilizada a pesquisa bibliográfica, já que no tema do mesmo, encontram-se análises e estudos já existentes sobre o tema, avaliação de controle interno no setor de estoques.

A pesquisa documental é facilmente confundida com a pesquisa bibliográfica, já que, os materiais bibliográficos são da mesma forma, documentos impressos. Uma das diferenças, segundo Gil (2002, p. 45) encontra-se no fato de que “a pesquisa documental se vale de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa”.

Na pesquisa documental, têm-se como exemplos de documentos os jornais, folhetos, correspondência pessoal, registros em cartórios, que não são exclusivamente encontrados em uma biblioteca, mas sim um material interno a qualquer organização.

No presente estudo, alguns dados foram coletados com base em modelos de documentos usados por parte da indústria objeto de análise do estudo. Utilizou-se documentos impressos de uso exclusivo da empresa, como contratos de venda, pedidos de compras, pedidos de baixa do produto pronto, entre outros.

No que diz respeito ao estudo de caso, caracterizado por ser um estudo focado em um único caso, para Gil (2002, p. 54), o mesmo “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento [...]”.

Yin (2001, p. 21), escreve que “como esforço de pesquisa, o estudo de caso contribui, de forma inigualável, para a compreensão que temos dos fenômenos individuais, organizacionais, sócias e políticos”.

Deste modo, o presente trabalho encaixa-se como estudo de caso, uma vez que detalha um caso específico, buscando uma provável melhoria, ou resolução de problemas em relação ao objeto do estudo. Dessa maneira, pode-se obter assim um conjunto de informações delineadas e aprofundadas sobre os procedimentos, rotinas e funcionamento do setor estoque da empresa, fundamentais para descrever e avaliar os controles internos dos estoques da mesma.

Quanto a abordagem do problema, destaca-se a pesquisa qualitativa ao presente estudo, uma vez que proporciona análises mais complexas e profundas ao objeto estudado.

Segundo Rodrigues (2006), os principais problemas abordados por essa pesquisa são os aspectos psicológicos, opiniões, comportamento e atitudes individuais, onde estas, não podem, ou não conseguem ser tabuladas através de meios estatísticos como a pesquisa quantitativa. É utilizada em aspectos mais complexos de estudos. A pesquisa qualitativa faz do pesquisador meio indispensável, no qual o mesmo interessa-se mais pelos processos e procedimentos analisados, do que o resultado propriamente dito.

No presente estudo foi utilizada a abordagem qualitativa, partindo-se de uma análise dos dados da empresa em estudo, já que não foram utilizados dados estatísticos. Desse modo, a pesquisa qualitativa foca-se na descrição de processos e procedimentos adotados no setor de estoques da empresa.

Para que os objetivos do estudo fossem atingidos, foi elaborada uma entrevista com os responsáveis de cada setor da empresa objeto do estudo. O instrumento aplicado encontra-se disposto no apêndice A. Na entrevista foram abordadas questões envolvendo a entrada e saída de produtos e matérias-primas da empresa, os procedimentos de gestão e controle de estoques, bem como levantamentos das rotinas e procedimentos em cada setor envolvido com o estoque, comparando-os com os princípios de controle interno existentes.

### **3.1 Critérios analisados**

Para a viabilização desse estudo primeiramente obteve-se a autorização do responsável pela empresa para realização deste trabalho. Com a liberação dos dados, foi possível a obtenção das informações através dos procedimentos aplicados neste estudo. A avaliação dos processos e rotinas dos estoques

identificados através dos procedimentos foram imprescindíveis para a elaboração e andamento de tal estudo.

A estrutura do controle interno foi conhecida a partir do contato com os colaboradores da empresa, utilizando-se da observação, onde, dessa forma foi possível identificar onde se encontravam os pontos importantes para realizar os demais procedimentos referentes à coleta dos dados.

Ainda foi possível com a observação embasar a elaboração do presente estudo, e conseqüentemente a estrutura da entrevista a ser aplicada. Dessa forma pode-se observar onde estavam os pontos deficientes e quais os responsáveis que seriam necessários para responder os questionamentos pertinentes para a coleta das informações adequadas. Esse procedimento foi realizado no período inicial do estudo para que se tivesse um maior prazo e uma margem de erro para imprevistos no atendimento pela empresa.

O instrumento elaborado para a realização da entrevista foi constituído conforme os seguintes pontos: entradas de matérias-primas, saídas de matérias-primas para a produção e de produto pronto, controle estoques de matérias-primas e produtos prontos e controle de produção. A aplicação da entrevista foi previamente agendada com a empresa de modo que sua realização se deu com os entrevistados no mesmo dia, para não haver trocas de informações entre estes.

### **3.2 Análise e tratamento dos dados**

A entrevista foi realizada com agendamento prévio, onde os procedimentos foram aplicados com os responsáveis dos setores envolvidos na pesquisa. A coleta de dados deu-se através da entrevista com o responsável pelo setor de compras, setor do almoxarifado, pelo contador, o pelos responsáveis da produção, e da segurança do trabalho, pelo responsável do setor de compras e também algumas informações foram repassadas pelo administrador da empresa, no que se referia a trâmites burocráticos.

A partir da entrevista realizada os dados foram transcritos e sintetizados, para que se pudesse obter as informações sobre os responsáveis de cada setor, suas atribuições e responsabilidades além de informações das rotinas e procedimentos adotados por estes. Após a análise dos dados, foram geradas informações que possibilitaram realizar comparações dos procedimentos e rotinas adotados com os

princípios de controle interno. Servindo de base, dessa forma, para realização das recomendações e sugestões de melhorias deste estudo.

## **4 ESTUDO DE CASO**

Neste capítulo serão apresentados os resultados e discussões obtidos a partir da análise dos dados e informações coletadas por meio de observação e entrevista referente ao sistema de controle interno dos estoques da empresa objeto do estudo.

O conteúdo desse capítulo contempla o atendimento dos objetivos específicos a saber: conhecer as rotinas de funcionamento do setor de estoques, bem como seu fluxograma e funções, examinar os procedimentos adotados nas entradas e saídas de matérias-primas e produtos prontos na empresa, examinar os procedimentos de controle de estoques, examinar as rotinas e controles adotados na gestão da produção, comparar as rotinas e procedimentos adotados nas entradas, saídas e gestão de produtos prontos e matérias-primas, com os princípios de controle interno e também sugerir as contribuições de melhoria para as atividades de controle de estoques que não estejam de acordo com os princípios de controle interno.

A estrutura do capítulo compreende a descrição da empresa, objeto do estudo, levantamentos das rotinas operacionais dos estoques que compreendem as operações de saída de matéria-prima para produção e produtos prontos, rotinas de controle dos estoques e a análise e interpretação dos resultados.

### **4.1 Descrição da empresa**

A empresa objeto deste estudo iniciou suas atividades no ano de 1972, fundada por um grupo de professores empreendedores do Curso de Engenharia Mecânica da Universidade Federal de Santa Maria. Em 2009, a empresa integrou-se ao maior grupo metal-mecânico de Santa Maria, com mais de 35 anos de mercado no ramo de implementos agrícolas.

Além de ser prestadora de serviços em usinagem, a mesma fabrica eixos, fresas, engrenagens e caixas de transmissão, bem como projetos especiais de peças e componentes para grandes indústrias de máquinas agrícolas, onde se encontra seu maior ramo de clientes.

Sua sede localiza-se no bairro Camobi em Santa Maria, Rio Grande do Sul. A empresa está organizada sob a forma de sociedade limitada e seu regime de tributação é o lucro presumido, onde, conforme Brasil (2013) refere-se que, a pessoa

jurídica que poderá optar por esse regime, deve auferir receita bruta total no ano-calendário anterior igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais). Atualmente a empresa é composta por 68 funcionários possuindo uma área de construção de 3.208 m<sup>2</sup>.

A sua estrutura está disposta conforme organograma demonstrado na figura 1 (um) a seguir:



Figura 1 - Organograma da empresa

Fonte: Empresa objeto do estudo.

A empresa não possui atualmente um manual de controle interno estruturado e impresso com métodos ou rotinas de cada função ou setor, porém existem normas internas de trabalho exercidas e conhecidas por todos os funcionários, onde estas são transmitidas conforme a função específica de cada setor.

A escrituração contábil é realizada na própria sede, onde se utiliza um *software*, sistema informatizado utilizado em toda a empresa, onde este é alimentado através do lançamento de documentos tais como, de entradas de matérias-primas, transações diversas contemplando as operações da empresa e também saídas de produto pronto, entre outros, gerando informações para elaboração de relatórios transmitidos para o fisco e também para os gestores da empresa.

## 4.2 Do levantamento das rotinas operacionais dos estoques

Neste subitem será evidenciado o levantamento das rotinas e procedimentos operacionais aplicáveis ao estoque bem como a descrição das atividades envolvidas, aplicadas ao setor de estoques da empresa, objeto de estudo. Serão descritas as atividades desenvolvidas nas entradas de matéria-prima, saídas de matéria-prima para produção e saída dos produtos prontos, bem como o controle dos estoques, no almoxarifado e o controle de produção. As informações apresentadas foram coletadas por meio de entrevistas realizadas com colaboradores bem como observações *in loco* realizadas pelas pesquisadoras.

### 4.2.1 Entradas de matéria-prima

As entradas em estoques na empresa possuem duas linhas, os estoques utilizados para uso e consumo interno e as matérias-primas utilizadas para a produção de seus produtos.

No que se refere a produtos de uso e consumo, estes são diretamente ligados a demanda das atividades de apoio administrativo, comercial e operacional, ou seja, produtos não incorporados à produção.

Já a demanda de matéria-prima inicia-se pelo processo de compras, que por sua vez inicia seus procedimentos através de uma solicitação de compra. Essa solicitação pode ser efetuada tanto pelo responsável do almoxarifado quanto pelo responsável da produção, estes realizam a solicitação por meio de comunicados verbais realizados pelos colaboradores que evidenciam a falta de matéria-prima, uma vez que estes estão diretamente ligados à produção.

O responsável pelas compras recebe a solicitação via sistema, ou seja, computadores interligados através de um sistema informatizado para a realização das transações dentro da empresa. Após o recebimento da solicitação o responsável pelo setor de compras, que hoje possui apenas um colaborador, dirige-se à produção, para identificar o motivo do pedido e assim validá-lo para a realização da compra.

Depois de validar a solicitação o responsável pelas compras realiza a cotação de preços com os fornecedores, conforme o tipo de insumo a ser comprado. Os itens referentes ao estoque de produtos de uso e consumo, como por exemplo,



material de limpeza, EPIS (equipamento de proteção individual) não são cotados pelo responsável das compras, pois estes produtos possuem fornecedores pré-definidos pela empresa.

O responsável pelo setor de compras realiza os orçamentos referentes à produção da empresa, ou seja, matérias-primas, com base no melhor ou menor preço e melhor qualidade decidindo dessa forma, de qual fornecedor comprar. Não há um cadastro de fornecedores apenas um histórico que permanece no sistema em função das compras já efetuadas. Cabe destacar que as compras que não são do cotidiano da produção, como compra de algum maquinário, são levadas pelo responsável das compras para aprovação do administrador ou do proprietário da empresa.

Depois de efetuada a compra, uma cópia da ordem de compra destina-se ao almoxarifado já que a empresa não possui um setor específico de recebimento, e a outra via permanece no setor de compras. É também enviado para o fornecedor o número da ordem de compra para este ser colocado nas informações da nota fiscal.

Quando da chegada da matéria-prima o responsável pelo almoxarifado é quem realiza a conferência, comparando os dados dispostos na ordem de compra, com a nota fiscal e as matérias-primas envolvidas. Se as informações estiverem adequadas é dada entrada física das matérias-primas, mas o registro da operação no sistema não é instantâneo, pois, a nota fiscal é enviada para o financeiro, setor responsável hoje, por dar entrada no sistema e realizar os devidos lançamentos.

Quando o responsável pelo setor financeiro encontra divergências em alguns procedimentos que não consiga resolver, recorre ao contador da empresa a fim de solucioná-los. Visto que o responsável pelo setor financeiro está trabalhando na empresa a cerca de um ano e ainda possui algumas dúvidas referente a certos procedimentos, dessa forma o contador, por ser um dos mais experientes na empresa, auxilia o responsável do setor financeiro, dando suporte para sanar estas dúvidas.

Cabe destacar que o armazenamento das matérias-primas, em sua maioria ficam no almoxarifado que são separadas conforme sua utilidade. As matérias-primas que possuem grandes volumes, como chapas e barras de ferro, são conferidas e verificadas pelo almoxarifado, mas são armazenadas em um espaço fora da empresa, na marquise do pavilhão. Para que esses materiais possam ser identificados, é realizada uma separação destes por cores e códigos a fim de que

possam ser especificados conforme sua espessura, material, tamanho, qualidade, entre outros.

Já as matérias-primas como tintas e óleos ficam em uma sala separada, onde os funcionários responsáveis por tais setores que ocupam estas matérias-primas, quando necessitam do mesmo, solicitam ao responsável do almoxarifado que fica com a chave da sala, para autorizar a retirada desse insumo para a produção.

No que diz respeito a devoluções de compras os procedimentos adotados variam por inúmeras razões, pois quando acontece de vir matérias-primas com quantidades a menor ou a maior do que está descrito no pedido de compra ou na nota fiscal, o responsável pela conferência avisa o setor de compras que entra em contato com o fornecedor solicitando os ajustes das matérias-primas da melhor forma possível, que pode ser o envio das matérias-primas faltantes, ou a devolução das mesmas que vieram a maior. Ainda há a possibilidade adotada pela empresa de um acerto informal para uma futura compra.

Quando ocorrem divergências no recebimento das matérias-primas que não podem ser imediatamente sanadas, o responsável pelo almoxarifado que recebe as matérias-primas e então comunica o setor de compras, onde este informa ao fornecedor quais mercadorias serão devolvidas e o motivo. Com isso, a nota fiscal de compras é repassada para o setor financeiro dar entrada no sistema de tais produtos para que possa ser emitida uma nota de devolução ao fornecedor, especificando quais os produtos que serão devolvidos.

Dessa forma o responsável pelas compras fica diretamente envolvido com os fornecedores, sendo que todos os trâmites das entradas das matérias-primas passam por tais responsáveis: o responsável do almoxarifado, o das compras, o do financeiro e o contador caso o financeiro necessite de suporte.

Para que se possa visualizar as transações realizadas com a entrada de matéria-prima no almoxarifado foi criada uma figura que representa as rotinas de entrada de matéria-prima disposta a seguir:

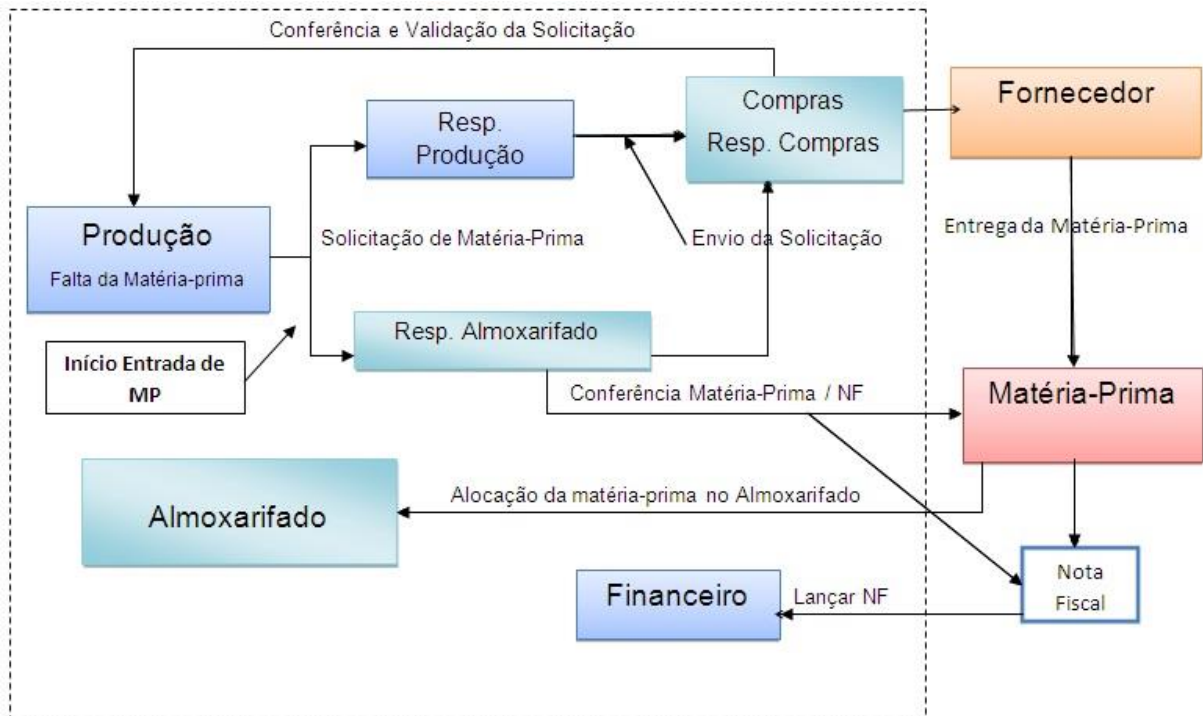


Figura 2 - Rotinas de entrada de matéria-prima

Fonte: Autoria própria.

Desse modo fica evidenciado todos os procedimentos e rotinas adotados no que se refere a entrada de matérias-primas nos estoques demonstrando todos os setores e transações envolvidos.

#### 4.2.2 Saída de matéria-prima para a produção e produto pronto

As operações de saídas ocorrem de duas formas: saída de matéria-prima para a produção e saída de produtos prontos

Quanto à saída da matéria-prima do almoxarifado para a produção, a mesma não é automaticamente baixada do almoxarifado, apenas é informado via sistema que o operador iniciou a ordem de produção utilizando-se de tal matéria-prima. A matéria-prima somente é baixada do almoxarifado no momento em que o responsável do controle de qualidade encerra o processo de produção dando entrada do produto pronto no estoque.

Ocasionalmente acontece que, quando o responsável pelo controle de qualidade for lançar os produtos prontos no estoque ele é impedido via sistema

desse procedimento, pois a matéria-prima referida para este produto ainda não foi importada pelo setor financeiro através da nota fiscal da entrada da matéria-prima.

Então, para que essa divergência possa ser solucionada o responsável pelo controle de qualidade dirige-se até o setor financeiro para que o responsável possa identificar qual a nota fiscal de entrada de matéria-prima está faltado e por quais motivos não houve a inclusão desta no sistema.

Essa verificação é realizada pelo contador por ter maior conhecimento desse trâmite, que efetua uma busca no *site* da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, onde são consultadas todas as notas fiscais emitidas contra a empresa, pois, por motivos desconhecidos algumas notas fiscais de entrada não chegam até o financeiro para serem lançadas.

Para que os produtos prontos sejam destinados à venda o procedimento adotado tem início no setor de vendas, setor este conta com 4 (quatro) funcionários, o diretor comercial que coordena e gerencia as operações, um vendedor para realizar vendas na linha de engrenagens, outro que realiza as vendas na linha de cilindros, além do responsável por elaborar os orçamentos de todos os produtos e enviá-los aos clientes.

O procedimento inicia primeiramente com o contato do cliente com o vendedor de determinada linha de produto da empresa, via telefone ou e-mail. Após acordo entre ambos o responsável pelo orçamento elabora-o e envia ao cliente conforme contato realizado pelo vendedor. Assim que tiver a confirmação do cliente o pedido é registrado no sistema, contendo informações da peça desejada, quantidades e também os dados do cliente.

Para a elaboração dos orçamentos no que tange a atribuição de preços para os produtos vendidos a empresa utiliza-se uma planilha, onde são elaborados os orçamentos que englobam: o custo das matérias-primas, fretes, impostos, também os custos de produção com os referidos rateios por hora, potência dos motores elétricos, quilowatts por hora, entre outros.

Essa planilha de orçamentos foi elaborada pelo responsável das compras, uma vez que o mesmo já possuía o conhecimento sobre os custos nas compras das matérias-primas e seus respectivos encargos. Essa planilha é alimentada por este mesmo profissional e serve de base para o setor de vendas elaborar seus orçamentos e estipular o preço dos produtos vendidos.

Abaixo na figura 3 (três) está apresentada a planilha de orçamento utilizada:

Planilha de Orçamento									
Cliente:		Contato:		Data:		Revisão:			
Componente:		Código da Peça:		Orçamentista:		responsável Compras			
Descrição:		Matéria - Prima		Quant. Peças					
Largura(mm)	Comp(mm)	Kg/m2	Preço/Kg	Espessura(mm)	SAE	Peso kg	60		
200	400	78,95	R\$ 10,00	10,00		6,36	R\$ 63,60		
0,08	Área em m²						R\$ 63,60		
							R\$ 63,60		
Matéria - Prima - RL							Quant. Peças		
Diametro(mm)	Comp(mm)	Kg/m	Preço/Kg	SAE	Peso kg		60		
20	100	2,48	R\$ 10,00		0,25		R\$ 2,48		
		Área em m²						R\$ 2,48	
								R\$ 2,48	
Total da Área em m²	0,08			6,61	Total de Matéria Prima		R\$ 66,08		
Operações e Mão de Obra									
Operações Execução	Execução	Preparação	Prep/Quan.	Preço Hora	Preço do Processo	Preço Min	Custo Preparação	Preço Preparação	Preço Peça
Plasma CNC/Oxi-Corte	1000	15	0,25	R\$ 5,00	R\$ 83,33	R\$ 0,08	R\$ 2,50	R\$ 0,01	R\$ 83,33
Plasma CNC/Oxi-Corte	1000	15	0,25	R\$ 5,00	R\$ 83,33	R\$ 0,08	R\$ 2,50	R\$ 0,01	R\$ 83,33
Guilhotina CNC	1000	30	0,5	R\$ 10,00	R\$ 166,67	R\$ 0,17	R\$ 5,00	R\$ 0,04	R\$ 166,67
Eletroerosão	1000	60	1	R\$ 7,00	R\$ 116,67	R\$ 0,12	R\$ 3,50	R\$ 0,06	R\$ 116,67
Desenho/ Programa	1000	60	1	R\$ 5,00	R\$ 83,33	R\$ 0,08	R\$ 2,50	R\$ 0,04	R\$ 83,33
Serra - CUBO	1000	15	0,25	R\$ 3,00	R\$ 50,00	R\$ 0,05	R\$ 0,60	R\$ 0,00	R\$ 50,00
Chaveteira	1000	15	0,25	R\$ 4,00	R\$ 66,67	R\$ 0,07	R\$ 2,00	R\$ 0,01	R\$ 66,67
Fresa CNC	1000	30	0,5	R\$ 6,00	R\$ 100,00	R\$ 0,10	R\$ 1,20	R\$ 0,01	R\$ 100,00
Brochadeira (Sextavado)	1000	15	0,25	R\$ 4,00	R\$ 66,67	R\$ 0,07	R\$ 0,80	R\$ 0,00	R\$ 66,67
Plaina	1000	15	0,25	R\$ 3,00	R\$ 50,00	R\$ 0,05	R\$ 0,60	R\$ 0,00	R\$ 50,00
Rebarbar	1000	10	0,166666667	R\$ 3,00	R\$ 50,00	R\$ 0,05	R\$ 0,60	R\$ 0,00	R\$ 50,00
Marcar Nº Dentes	1000	15	0,25	R\$ 3,00	R\$ 50,00	R\$ 0,05	R\$ 0,60	R\$ 0,00	R\$ 50,00
Prensa	1000	30	0,5	R\$ 3,00	R\$ 50,00	R\$ 0,05	R\$ 0,60	R\$ 0,01	R\$ 50,00
Prensa	1000	30	0,5	R\$ 3,00	R\$ 50,00	R\$ 0,05	R\$ 1,50	R\$ 0,01	R\$ 50,00
Solda	1000	10	0,166666667	R\$ 6,00	R\$ 100,00	R\$ 0,10	R\$ 3,00	R\$ 0,01	R\$ 100,00
Escovar Soldas	1000	10	0,166666667	R\$ 3,00	R\$ 50,00	R\$ 0,05	R\$ 0,60	R\$ 0,00	R\$ 50,00
Tratamento Térmico	1000	15	0,25	R\$ 9,00	R\$ 150,00	R\$ 0,15	R\$ 1,80	R\$ 0,01	R\$ 150,00
Tratamento Superficial	1000				R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Pintura	1000				R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
		T1	CB	R\$	2.750,00		R\$ 0,55		R\$ 2.751,02
Custo Pintura	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00						
Serviços de Terceiros (ST)				R\$ 2.750,55					
Tratamento Térmico	R\$ -				1,15				
Tratamento Superficial	R\$ -				1,10				
Frete	R\$ 126,77								
	<b>R\$ 126,77</b>								
*Preço calculado por Kg.									
**Preço calculado por m²									
Obs.:									
R\$ UN.		R\$	RS	MG	BA		RS	MG	BA
R\$ 4.283,14		R\$ 3.660,80	R\$ 622,34	R\$ 439,30	R\$ 256,26		<b>R\$ 4.283,14</b>	<b>R\$ 4.100,10</b>	<b>R\$ 3.917,06</b>

Figura 3 - Planilha de Orçamento

Fonte: Empresa objeto do Estudo.

Para realizar o rateio do custo da tinta, na planilha de orçamento, utilizada para a pintura de algumas peças a empresa ainda não possui um critério definido onde possa calcular o quanto de material foi utilizada em cada peça pintada.

A baixa da tinta do almoxarifado é realizada somente quando o responsável do setor comunica ao setor de compras que o produto acabou, ou seja, a tinta fica estocada pela quantidade total mesmo estando com quantidades mínimas no almoxarifado.

Outra matéria-prima que encontra problemas de rateios, para o orçamento, é a solda, já que a mesma possui apenas uma estimativa inclusa na mão-de-obra utilizada e na energia elétrica consumida no setor referido, deixando os demais valores do setor sem uma estimativa correta.

Estipulados os gastos na fabricação da peça pedida pelo cliente envia-se o orçamento para a aprovação do mesmo. Com a confirmação do pedido, o mesmo é repassado ao responsável pela análise de projetos, verificar se há o projeto da peça desenhada no banco de dados. Caso não o tenha, o responsável elabora o desenho e cadastra-o no sistema, para poder lançar a ordem de produção.

Esse pedido é passado para o responsável das compras conferir se possui matéria-prima suficiente ou se há necessidade da compra de algum material, pois o prazo de entrega é em média de 10 (dez) dias, esse trâmite de elaboração de projeto e conferência de matéria-prima, deve ser realizado em no máximo em 1 (um) dia.

Para que a venda possa ser efetuada, a empresa usa como único critério de autorização o fato do cliente ser adimplente ou inadimplente, utilizando-se como ferramenta uma pesquisa no SPC - Serviço de Proteção ao Crédito e Serasa, realizada pelo setor financeiro, onde este irá autorizar se a venda poderá ser efetuada a prazo ou somente à vista.

Concluindo esse procedimento, é gerado um relatório pelo vendedor responsável, especificando qual a peça a ser fabricados, seu modelo e especificações, conforme figura 4 (quatro) abaixo demonstrada:

05/03/15 11:30 PAGINA: 1/1

LTDA

RELATORIO PEDIDOS EDI POR CLIENTE  
 PEDIDOS PENDENTES  
 GRUPO: 0 A 999999 - SUB-GRUPO: 0 A 999999 - M.SEGMENT: 0 A 999999

CODIGO REFERENCIA	CIOP	PEDIDO	ITEM PEDIDO	AP O.C.	PREV.ENT	QTDE	UNITARIO	TOTAL
CLIENTE: 21678 - 1								
374329 13528BIT2-316	51	15022	1139868	S	15/03/2015	1,000	99,960	99,96
					TOTAL DO DIA: 15/03/2015	1,000		99,96
TOTAL CLIENTE: 21678 - 1						1,000		99,96
TOTAL GERAL						1,000		99,960

Figura 4 - Relatório emitido pelo setor de vendas

Fonte: Empresa objeto do estudo.

Esse relatório de vendas é emitido em duas vias pelo setor de vendas, uma via fica com o responsável da produção e a outra com o responsável pelo almoxarifado.

A via que fica com o responsável pelo setor de produção é utilizada pelo mesmo para a elaboração de ordem de produção e organização dos lotes a serem fabricados conforme datas de entregas. Os relatórios gerados pelo setor de vendas, também são utilizados pelo responsável da produção para criação de um documento de uso pessoal, possibilitando melhor organização, onde contenham os prazos e os produtos a serem fabricados. Este documento contém uma estimativa mensal de produção que poderá ser ajustado conforme as prioridades de entrega que venham a surgir com novas vendas, fornecendo assim um melhor direcionamento das peças na ordem de fabricação dos lotes.

Para dar início ao processo de produção o responsável pelo setor da produção elabora um documento, intitulado OP (ordem de produção), onde nela constam as especificações do lote a ser produzido, que nada mais é do que uma remessa de peças a ser fabricada com as mesmas características. Conforme demonstrado na figura 5 (cinco) abaixo:



Página: 1 de 2

SANTA MARIA - RS		ORDEM DE PRODUÇÃO	LOTE	NÚMERO OP	EMISSÃO	PRAZO ENTREGA
		19872	52956	18/03/2015	13/04/2015	
Produto	Produto:	Descrição:				
CG300624	PINO ø35 x L.452MM	PINO ø35 x L.452MM				
End. Desenho:	Revisão:	Pedido:	Cliente:			
End. Produto:	Grupo: PRODUTO PRONTO INTERNO			Subgrupo: ENGRENAGEN PADRAO		
MATÉRIA PRIMA						
CÓD	REFERÊNCIA	DESC. REDUZIDA	Larg. (mm)	Comp. (mm)	Qty (Kg/Un)	
140959	RT104535	REDONDO TREF 1045 35		454	34,396	
RASTREABILIDADE DOS COMPONENTES				REV.OP	QUANTIDADE	
Código	Referência	OP/NF	Qty.		10	
OBSERVAÇÕES						
SEQUÊNCIA DE OPERAÇÃO						
OPE	DESCRIÇÃO DA OPERAÇÃO	DATA FINAL				
1	CORTE - SERRAS RED. TREF SAE1045 - ø35,0 x 454,0	09/04/2015				
2	USINAGEM CNC - TOTAL GL280M P:O1830 / GL350 P:O0766 COMP.: 452,0 ±0,2 2 FUROS ø8,5 A 12,5 DA FACE AO CENTRO DO FURO ROSCA M12 x 1,75	09/04/2015				
3	TRATAMENTO SUPERFICIAL ZINCAGEM BRANCA TRIVALENTE CAMADA: 12 A 25	12/04/2015				
4	ANALISE DE DOCUMENTAÇÃO - TS	12/04/2015				
5	INSPEÇÃO FINAL	13/04/2015				

Figura 5 - Modelo de ordem de produção

Fonte: Empresa objeto do estudo

Essa ordem é estruturada conforme a sequência necessária de todos os setores que a receberão, bem como no verso da mesma há um desenho com todas as especificações pertinentes para a fabricação das peças, como espessura, tamanho, corte, pinturas, entre outros. Conforme figura 6 (seis), abaixo demonstrada:



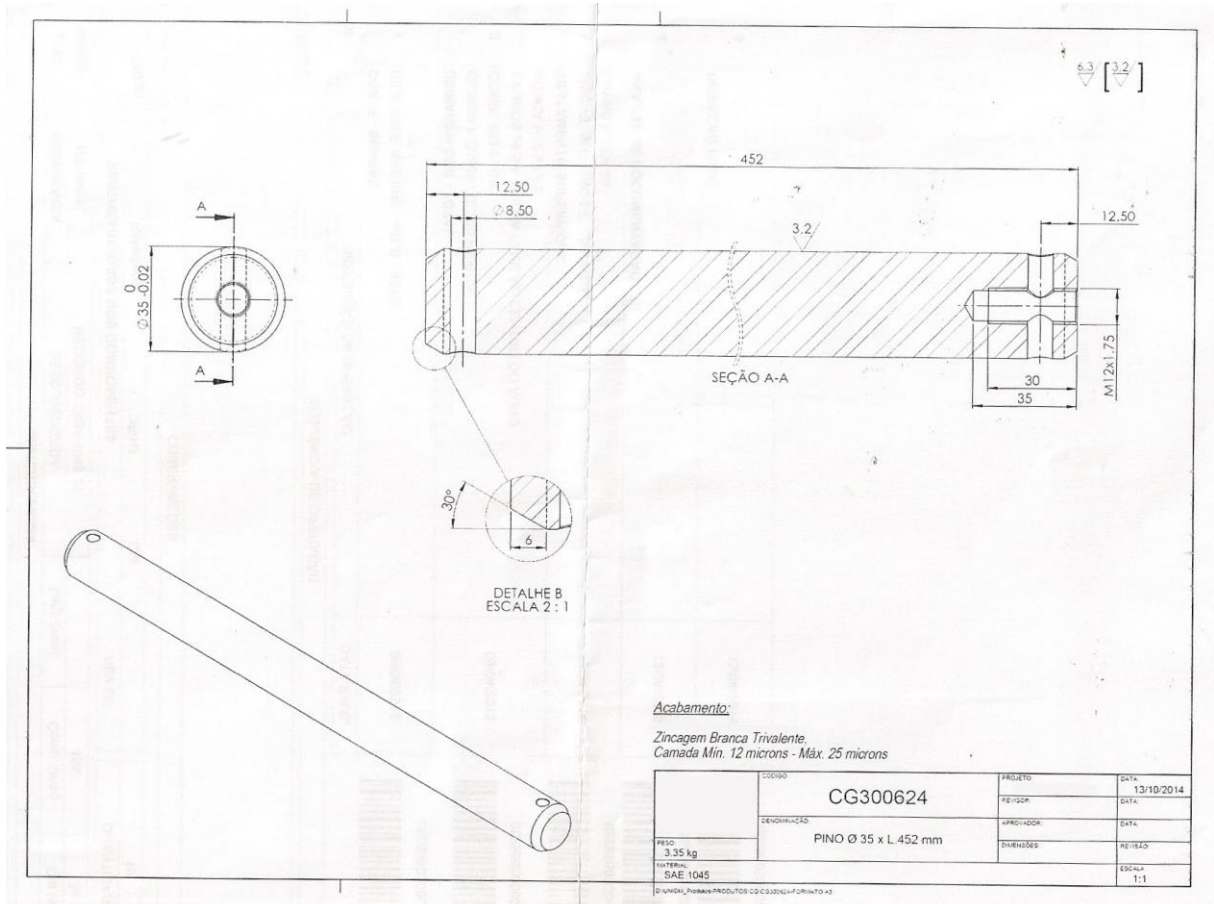


Figura 6 - Modelo do projeto da peça

Fonte: Empresa objeto do estudo.

A ordem de produção passa por diversos setores para a fabricação, entre eles estão: corte que pode ser por plasma, serra e compressão, logo em sequência, estão às máquinas de Comandado Numérico Computadorizado - CNC, ou o torno mecânico, depende do detalhamento e da necessidade de cada peça. Algumas peças passam pelo setor da furação e depois para o setor que faz a dentição, formando assim as engrenagens. Conforme a exigência de cada pedido, as peças são aquecidas e resfriadas para dar resistência ao material. Ainda há a possibilidade de algumas peças irem para o setor de zincagem, ou seja, passam por um tratamento com fluídos químicos, onde ficam com a cor prateada. Há produtos que vão para soldagem, caso não precise, passam direto para o setor de pintura e ao final de todos os processos as peças são levadas para o setor de controle de qualidade que encerra a ordem de produção.

Desse modo a produção inicia-se quando o operador da máquina do primeiro processo estipulado para aquele lote de peças a ser fabricado dirige-se a um

terminal de controle (computador vinculado ao sistema de fabricação) colocando no sistema o seu código de identificação, dando início à fabricação. Quando da conclusão do procedimento efetuado neste setor, este operador dirige-se ao terminal para encerrar o processo específico, passando o lote para o próximo setor conforme identificado na ordem de produção.

Esse processo é realizado em todos os setores que esse lote de peças deve passar, cabe destacar que o início do processo nos setores, independe do fechamento do processo na fase anterior, isto é, os operadores em alguns casos finalizam suas atividades fisicamente, mas não encerram a mesma via sistema. O que não impede que o próximo operador realize normalmente suas atividades, já que o software acusa essas divergências somente ao fim das operações.

Desse modo, quando os produtos prontos chegam ao último setor, denominado controle de qualidade, que funciona com apenas um funcionário, onde executa atividades como: conferência, inspeção de produto pronto e por fim aprovação destes produtos para inclusão dos mesmos nos estoques.

O responsável pelo controle de qualidade irá visualizar caso haja a inconsistência no sistema, ou seja, pode ocorrer que um determinado lote teve seu processo de produção iniciado, e em algum setor pode não ter ocorrido o respectivo encerramento, como já citado. Dessa forma o responsável pelo controle de qualidade não poderá incluir os produtos prontos em estoques, visto que o mesmo está acusando que essas peças ainda estão na produção no setor onde o lote não foi finalizado via sistema.

Para solucionar esta divergência o responsável pelo controle de qualidade, comunica a mensagem acusada pelo sistema ao responsável da produção, para que este identifique quais setores e quais operadores iniciaram e não encerraram os processos de produção, solucionando essas divergências os produtos prontos poderão ser incluídos nos estoques.

Finalizado o processo de produção, com os produtos prontos já inclusos no almoxarifado, o responsável pelo mesmo separa os produtos prontos para posteriormente despachá-los, com base na via do relatório de vendas anteriormente enviada pelo setor de vendas.

Quando os produtos estiverem prontos para a entrega, o responsável do almoxarifado transmite o relatório de vendas ao setor financeiro, que utiliza as

informações constantes no mesmo, para emitir a nota fiscal correspondente à saída destes produtos.

Com a nota fiscal de venda do produto pronto, o responsável pelo almoxarifado confere se os produtos que estão saindo para entrega estão realmente de acordo com o que foi especificado na nota fiscal. Essa conferência é realizada através de etiquetas coladas nas embalagens dos produtos prontos, comparando-se assim com as especificações descritas na nota fiscal de venda, podendo desse modo, identificar os produtos a serem despachados.

A partir da emissão da nota fiscal ocorre o registro das informações nos controles fiscais e financeiros, que ao final de cada mês são conferidos pelo contador da empresa.

Da mesma forma a partir da emissão da nota fiscal ocorre o registro da saída dos produtos prontos do estoque. Caso não contenha o item em estoque (estoque de produto pronto negativo), o financeiro comunica o responsável do almoxarifado que não poderá emitir a nota fiscal por falta de produto pronto no sistema, devido ao setor de controle de qualidade não ter dado entrada dos produtos.

Dessa forma o responsável pelo financeiro dirige-se ao responsável de produção, já que por conhecer o cotidiano da empresa ambos sabem que a divergência estará localizada no processo de produção, uma vez que estes produtos estão prontos fisicamente, só que pelo sistema ainda estão em produção, ou seja, algum operador não fechou sua operação e o controle de qualidade não lançou o produto pronto em estoque no momento em que deveria ter sido lançado, já que o erro só foi identificado na saída do produto.

Depois de realizado o devido ajuste no sistema, a nota fiscal poderá ser emitida, dando seguimento ao processo à saída do produto.

Para realizar a saída dos produtos prontos, a empresa trabalha com prazo de entrega de dez dias, utilizando-se de transporte terceirizado escolhido pelo cliente, pois esse custo é arcado pelo mesmo. Os despachos dos produtos são realizados conforme os lotes dos pedidos e dos prazos de entrega. Em alguns casos conforme o cliente e o histórico de compras do mesmo adiantam-se algumas ordens de produção para que seu término coincida com outros produtos que serão entregues ao mesmo cliente.

Quando há a devolução dos produtos pelo cliente o produto é devolvido e chega diretamente no almoxarifado, então o responsável do almoxarifado entra em

contado com o gerente da produção e informa a devolução. O cliente comunica o motivo da devolução, onde o gerente de produção avalia a devolução à procura de divergências que podem ser, tanto na produção, ou na montagem, ou projeto e então dependendo do cliente é devolvido valor, ou é iniciada outra ordem de produção ou automaticamente deve ser encaminhada outra peça substituindo a anterior. Então a nota fiscal é repassada para o setor financeiro realizar a entrada dessas mercadorias no almoxarifado.

A empresa por mais que trabalhe apenas por encomendas sempre possui uma margem de produção a maior para que possa atender eventuais pedidos extras ou de urgência e também em casos de devoluções, podendo assim estar preparada para suprir as necessidades que venham a ocorrer.

Para evidenciar as rotinas e procedimentos impostos quanto a saída de matéria-prima para a produção e produto pronto, foi elaborado uma estrutura conforme segue na figura 7 (sete) a seguir:

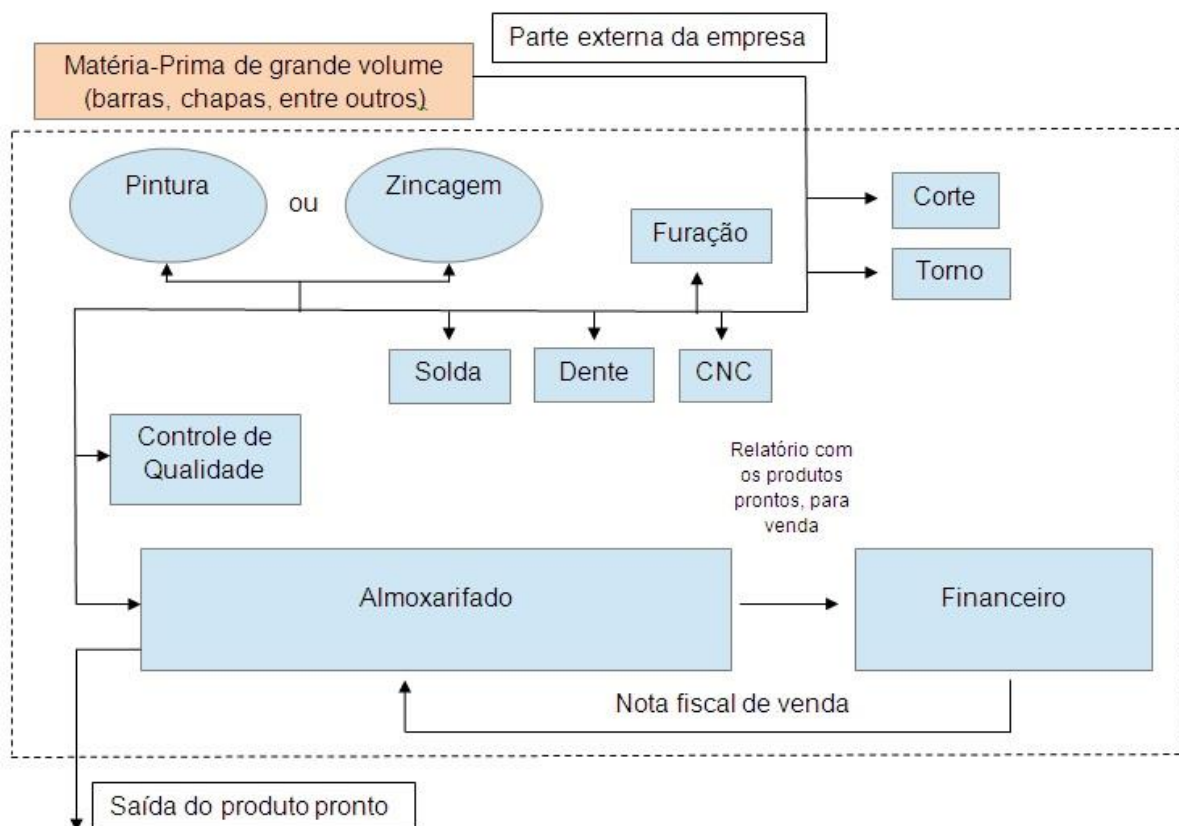


Figura 7 - Rotinas de saída de matéria-prima para a produção e produto pronto

Fonte: Autoria própria

Com essa ilustração podemos visualizar todos os trâmites e movimentações que ocorrem para que as matérias-primas iniciem o processo produtivo até a venda do produto pronto. Dessa forma pode-se perceber os vários setores envolvidos em todo o processo.

#### 4.2.3 Controle de estoques

O controle interno em estoques é de fundamental importância uma vez que possui intensas movimentações e qualquer descuido com o mesmo poderá alterar diretamente os resultados da empresa. Dessa forma o presente assunto abordará os controles realizados no setor de estoques da empresa, com foco no controle de estoques especialmente a contagem física e a avaliação dos mesmos.

A empresa está implantando uma rotina para realizar a contagens físicas de estoque anualmente, pois estas conferências eram apenas realizadas nos momentos em que se percebia, através de divergências que atrapalhavam a continuidade dos procedimentos, grande discrepância em saldos ou faltas de alguns materiais. Mas por exigências fiscais impostas pela legislação a empresa está buscando adaptar e executar o inventário do estoque anualmente.

Este procedimento é recente, onde os profissionais que se envolvem são: o responsável pelas compras, almoxarifado, responsável administrativo e o analista de métodos e processos.

Para executar a contagem de estoques é determinado que preferencialmente a realização ocorra em um sábado onde não haja produção, para não haver movimentação de matéria-prima e produtos prontos, enquanto ocorre a contagem. Como data escolhida pela empresa estipulou-se que a contagem seja realizada ao final de cada ano comercial, ou seja, no final de cada ano-calendário. Se eventualmente existir alguma divergência serão realizadas contagens extraordinárias, exclusivamente para detectar os erros.

Todas as divergências encontradas devem ser ajustadas imediatamente à contagem, pois não pode haver movimentação em função de não se perder os dados levantados com esta contagem. Para isso, o administrador, funcionário responsável, corrige as divergências através de uma autorização do SIOF (Sistema de Informação de Operações Financeiras), que é dada pelo contador.

Dessa forma, o administrador pode dar baixa ou entrada no estoque, informando ao sistema que essa operação se refere a uma correção do estoque de consumo interno, foi a única solução encontrada pela empresa para poder ajustar o estoque. Ou seja, a empresa não se preocupa em descobrir a origem das divergências, uma vez que só as corrige lançando as divergências como despesa.

A empresa possui ainda materiais obsoletos em estoque, que em sua maioria não tem destino e são compostos por produtos prontos. Estes apenas ficam armazenados ocupando espaço físico, sendo assim, a empresa não possui uma rotina adequada para esses tipos de estoques. Em alguns casos dependendo do modelo de peça e produto que está obsoleto ele pode ser reaproveitado, onde a empresa redesenha a peça e transforma em outro produto que possa ter um destino.

As atividades desempenhadas pelo responsável do almoxarifado são supervisionadas e inspecionadas pelo responsável da produção e pelo responsável administrativo. Cabe destacar que o setor do almoxarifado não somente realiza a guarda das matérias-primas e produtos prontos, mas também, como já citado efetua, o recebimento das matérias-primas e alguns controles de saída, como embalagens e despacho dos produtos.

Quanto à avaliação do custo dos estoques, a empresa objeto deste estudo não possui um critério definido e elaborado. A empresa não estima seus custos conforme sua fabricação, a mesma só reconhece seus valores de custo no final de cada período, buscando valores do quanto foi gasto com a aquisição de matérias-primas, energia elétrica, mão-de-obra, entre outros.

A maneira utilizada na contabilidade para dar baixa dos custos desses produtos nos estoques, é verificando as diferenças de saldos do início do período com o final do mesmo, a fim de ajustá-las simplesmente pelo valor da diferença sem a preocupação da origem e destino de cada custo e sua correta alocação.

Gerencialmente este controle do custo dos estoques é realizado através da ordem de produção, pois por meio deste documento tem-se a informação de cada peça e especificações das matérias-primas utilizadas bem como os setores que serão necessários ao processo dessa fabricação.

Entretanto contabilmente esse controle é realizado somente ao final de cada exercício, exclusivamente para a elaboração das demonstrações contábeis.

### **4.3 Resultados e discussões do controle interno de estoques**

Com todas as análises e observações já efetuadas do controle interno do presente estudo, recomendam-se algumas melhorias e contribuições para os procedimentos de controle interno em estoques, bem como os efeitos da não implementação destes na empresa objeto deste estudo.

#### **4.3.1 Entradas de matéria-prima**

A primeira melhoria a ser recomendada no presente estudo foi a deficiência de controle interno quanto a solicitação de compra realizada pelo responsável do almoxarifado. Devido às atribuições do seu cargo, o responsável pelo setor de estoques, guarda dos ativos, não poderia realizar esta solicitação, uma vez que fere o princípio de acesso aos ativos. Este princípio tem como finalidade limitar o acesso tanto de forma direta quanto de forma indireta por meio de movimentação de documentos. Um exemplo da não implementação deste princípio seria que o responsável pelo almoxarifado poderia desviar algum produto ou matéria-prima alegando sua falta e requisitando nova compra.

Sugere-se um treinamento aos colaboradores da produção para que estes requeiram a matéria-prima faltante somente ao responsável da produção e não mais se dirigindo ao responsável do almoxarifado. Também é necessário instruir o responsável pelas compras para que o mesmo não aceite pedidos advindos diretamente do setor do almoxarifado. Ou seja, uma padronização dos controles internos em estoques.

A segunda melhoria a ser recomendada foi a necessidade da dupla conferência que o responsável do setor de compras realiza com o pessoal da produção antes de efetuar a compra. Isso demonstra a insegurança e a falta de credibilidade passada de setor para setor. Além disso, há interferência no princípio das rotinas internas, o qual já dispõe de maior segurança sobre os costumes e regimes adotados pela empresa sem a necessidade dessa dupla conferência.

Quando as definições de rotinas internas estão bem estruturadas na empresa, esta poderá ter maior credibilidade e confiabilidade dos dados e informações transmitidas, criando assim uma estrutura organizacional eficiente e adequada. Como a empresa não está observando o princípio de adequação das rotinas

internas ela trabalha com tempo ocioso, atrasando assim as rotinas do setor de compras.

A sugestão de melhoria deixada para este item é que com a instrução de que o responsável do almoxarifado não realize solicitação para o setor de compras, essa responsabilidade recai somente ao responsável pela produção, cabendo a este ter mais rigor e fiscalização quanto à solicitação de matérias-primas realizadas pelos colaboradores da produção. Assim o responsável pelas compras não precisará dispor seu tempo a fim de validar a solicitação de compra.

A terceira inconsistência detectada foi a falta de um setor de recebimento de matéria-prima na empresa, repassando tal função ao responsável do almoxarifado. Como já citado, atualmente o responsável do almoxarifado é um dos responsáveis que podem realizar a solicitação de compras, o que fere o princípio da segregação de função e o princípio da responsabilidade, visto o primeiro dispor que uma mesma pessoa não tenha acesso total sobre um determinado procedimento. Sendo assim fica claro o domínio que o responsável do almoxarifado possui sobre a matéria-prima e produto pronto da empresa, desde o envolvimento na compra da matéria-prima, até o seu recebimento, e guarda dos produtos.

No que diz respeito ao princípio da responsabilidade, as atribuições dentro da empresa devem ser bem determinadas e limitadas. Dessa forma percebe-se o acúmulo de funções atribuídas a um único colaborador, o que poderia estar expondo a empresa a uma margem de risco, uma vez que um mesmo colaborador efetua a solicitação de compra, recebe a matéria-prima e ainda é responsável pela sua guarda.

O não cumprimento destes princípios poderia colocar a empresa em uma situação delicada uma vez que estaria suscetível a ocorrência de erro e conseqüentemente a não obter os resultados com um maior grau de confiança.

Para que este ponto possa ser solucionado, sugere-se que a empresa crie um setor de recebimento independente, ou que a empresa não permita mais que o responsável pelo almoxarifado faça a solicitação de compras, assim o mesmo poderia continuar recebendo as matérias-primas sem ferir os princípios de controle interno.

A quarta melhoria recomendada é quanto à nota fiscal da entrada das matérias-primas. A entrada da matéria-prima na empresa ocorre quando o responsável do almoxarifado recebe e verifica a matéria-prima com a nota fiscal, e



só após a entrada da matéria-prima no almoxarifado é que se encaminha a nota fiscal ao setor financeiro para realizar o lançamento da nota no sistema, procedimento este que não tem a confirmação exata de sua conclusão, ou exatidão.

Esse procedimento não segue os princípios de segregação de função e amarrações do sistema. A segregação de funções é ferida ao ponto que a função de lançamento da nota fiscal da entrada de matérias-primas deveria ser realizada pelo profissional ligado a guarda dos ativos ou no próprio almoxarifado, visto que o não cumprimento deste princípio poderia gerar a empresa entre outras coisas a inconsistência no valor dos seus estoques.

Referente à amarração do sistema deve-se salientar que as transações devem ser registradas dentro do seu período de competência, o que de certo modo não ocorre na empresa já que após o recebimento da matéria-prima a nota fiscal ainda é movimentada até o setor financeiro que realizará o seu lançamento. Não atendendo a este princípio estaria se sujeitando a não contabilização dentro do regime de competência e conseqüentemente acarretariam o uma série de divergências como: estoque negativo de matéria-prima, inconsistência de saldos no momento de iniciar a produção, entre outros.

Como já sugerido, se o responsável do almoxarifado não se envolvesse no processo de compra de matéria-prima na empresa, o mesmo poderia receber as matérias-primas na sua chegada, e de imediato efetuar o lançamento destas no sistema, assim, a referida nota fiscal seria lançada no momento do seu fato gerador, sem possibilitar a ocorrência de futuras divergências que viessem a ocorrer, caso a nota fiscal ainda circulasse na empresa até o seu registro no sistema.

A quinta recomendação foi quanto à irregularidade no armazenamento das matérias-primas de grandes volumes presentes na empresa. Por a empresa contar com um espaço físico limitado, as matérias-primas como chapas, barras de ferro que demandam de um grande espaço físico foram alocadas na parte externa da empresa, embaixo da marquise do pavilhão da produção. Diante do exposto, a empresa acaba por ferir o princípio do acesso aos ativos, uma vez que os mesmos se situam em um lugar de livre acesso e circulação de colaboradores em geral.

O não atendimento desse princípio estaria colocando a empresa em uma situação de risco, já que a mesma não possuiria controle, ou custódia desses ativos, mesmo se tratando de matérias-primas de grandes volumes.

Para que essas matérias-primas sejam corretamente alocadas, sugere-se que estas fiquem em locais fechados, além de haver um maior controle e fiscalização quanto à saída de colaboradores e terceiros com embrulhos e veículos.

Diante do exposto sobre os procedimentos de entrada de matéria-prima na empresa viu-se que a mesma merece dar atenção às melhorias recomendadas visto essas contribuições se realizadas a empresa poderá melhorar seus controles quanto a entradas das matérias-primas na empresa.

#### 4.3.2 Saídas dos Estoques

O primeiro ponto a ser ressaltado no que se refere à saída de matéria-prima do estoque para a produção é que quando o processo de produção tem início e a matéria-prima não é automaticamente baixada do sistema, acarretando divergências quanto ao que está registrado no sistema e o que contém fisicamente no estoque.

Essa não vinculação entre sistema e operações fere o princípio da amarração do sistema, uma vez que qualquer procedimento realizado trará consequências aos demais setores. Assim, quanto mais interligado estiver o sistema maior será a eficiência do controle interno. A não interligação do sistema gerará consequências aos relatórios gerados, pois os mesmos estarão com saldos das matérias-primas no almoxarifado enquanto que estas já estarão na produção.

Sugere-se dessa forma, que o sistema seja interligado de tal forma que abranja o setor de produção ao ponto que este consiga repassar informações do início do processo produtivo com a baixa da matéria-prima do estoque, ou seja, ao requisitar matéria-prima para a produção essa já seja dada a baixa no sistema e o consequente registro em produtos em elaboração.

A segunda divergência detectada é ainda no processo produtivo no que diz respeito ao operador quando este coloca no sistema o seu código de identificação, dando início à fabricação. O problema é que ao término da sua operação o mesmo não a encerra via sistema, não impedindo que o próximo operador continue a sequência da fabricação do lote de peças.

Esta divergência fere ao princípio da responsabilidade e da amarração do sistema. Quanto à responsabilidade essa recai exclusivamente ao operador, pois, estes são negligentes quanto à obediência das normas internas referentes ao início e término de suas operações.

Já ao que se refere ao princípio da amarração do sistema, novamente há falha na relação deste com o processo produtivo, que não amarra ou impede a sequência de fabricação, não impedindo a continuidade do processo produtivo.

A não observância quanto a estes princípios poderá desacelerar o ritmo da produção, uma vez que, a visualização dessa divergência somente se dará ao final de todo o processo de fabricação, no setor do controle de qualidade. Dessa forma, a sugestão a ser recomendada é um melhor treinamento do pessoal da produção, bem como a amarração do sistema, como já mencionado anteriormente, interligando assim todas as informações referentes à produção.

A terceira divergência encontrada é referente ao setor de controle de qualidade, visto que este é quem finaliza todo o processo produtivo, inspecionando e examinando a qualidade do que foi produzido. O problema dá-se quando o responsável por este setor tenta incluir os produtos prontos no estoque, uma vez que é impedido já que é neste momento que as divergências da produção, mencionados anteriormente, são visualizadas.

Dessa forma cabe destacar que as soluções já mencionadas adequariam o processo com o impedimento via sistema, visto que a amarração do sistema não deveria ser neste setor, mas, sim no setor em que ocorreram as divergências, ou seja, na produção.

O quarto ponto relevante quanto à saída dos estoques, é em relação à venda, ou seja, a saída de produtos prontos. O procedimento de saída envolve vários procedimentos, entre eles estão, o contato do cliente, envio do orçamento, aprovação deste pelo cliente, desenho do projeto da peça e verificação da matéria-prima para a fabricação.

O que se percebe é que o projeto da peça e a verificação da matéria-prima para a fabricação são analisados após a aprovação pelo cliente, o que leva a empresa a firmar o compromisso da entrega antes mesmo de verificar se poderá atender a demanda exigida pelo cliente.

Além do risco que a empresa assume, ela está deixando de cumprir princípios essenciais de controle interno, é o caso do princípio da responsabilidade e o princípio das rotinas internas. Os quais estipulam que as rotinas sejam alocadas e distribuídas adequadamente às tarefas e serviços executados.

Recomenda-se que a empresa elabore uma sequência adequada às rotinas das vendas, para que a mesma não venha a ter que arcar com possíveis prejuízos, tanto financeiro quanto de imagem.

Ainda referente às vendas, para que os orçamentos sejam enviados aos clientes, os valores utilizados são registrados em uma planilha de orçamento, composta por todos os itens constantes na produção exceto tintas e solda. Essas matérias-primas não possuem seus valores corretamente alocados aos produtos, visto que ficam estocadas pela quantidade total mesmo que não seja a realidade em estoque.

Dessa forma os preços passados aos clientes podem estar com seus valores distorcidos, pois os custos destas matérias-primas não auxiliam na elaboração base do preço.

Como sugestão a empresa poderia criar um parâmetro através de uma peça modelo, calculando quantos mililitros de tinta e solda foram gastos para determinada peça com X milímetros de diâmetro e X milímetros de espessura. Dessa forma poderá através de uma regra matemática básica estabelecer um rateio mais aproximado do que realmente foi gasto na pintura e na solda de cada tipo de peça. Assim a empresa terá uma maior exatidão do valor contido no orçamento para repassar aos seus clientes.

Para que os produtos prontos possam ser entregues aos clientes há a necessidade da emissão de uma nota fiscal de venda. Nesse item encontra-se a quinta divergência referente às saídas.

O quinto ponto encontrado é quando responsável do financeiro vai emitir a nota fiscal. Em alguns casos, o sistema acusa a falta de produto pronto em estoque. Sendo assim fica impossibilitada a emissão da nota fiscal. Esta divergência acontece, pois o setor responsável por dar entrada dos produtos prontos em estoque, ou seja, o controle de qualidade após analisar os produtos prontos, não os lançou no sistema, mas os repassou fisicamente ao almoxarifado.

Esse procedimento não está adequado aos princípios controle interno como, as rotinas internas e o confronto dos ativos com os registros, pois o primeiro evidencia as instruções de rotinas internas bem como as atribuições impostas ao setor. Enquanto que o segundo evidencia as diferenças de saldos existentes entre o estoque físico e o saldo registrado no sistema.

O não cumprimento destes princípios levaria a empresa a ter resultados divergentes, além de atrasar as entregas de produtos, uma vez que a nota fiscal não poderá ser emitida no momento oportuno à saída dos produtos.

Para a melhoria dessas rotinas e procedimentos sugere-se que o responsável pelo controle de qualidade efetue os lançamentos no momento devido, após a conclusão da fabricação do produto. Além disso, a empresa poderia determinar um responsável que possa fiscalizar esporadicamente estes procedimentos para não haver distorções e diferenças de saldos nos estoques de produtos prontos.

Em virtude dos fatos mencionados de saída de matéria-prima para a produção e saída de produto pronto para venda, percebe-se a necessidade de adequações no controle interno da empresa objeto deste estudo. Caso a empresa adote as sugestões abordadas poderá trabalhar com maior eficiência operacional e desempenho. Assim não só obterá resultados mais exatos como também terá um melhor aproveitamento do seu tempo produtivo.

#### 4.3.3 Controle de estoque

Quando se fala em controles de estoques, estes se referem à contagem física dos estoques bem como a avaliação dos mesmos tanto controlando a demanda de entradas, saídas e guarda das matérias-primas e produtos, como também dos vencimentos de algumas matérias-primas, como tintas, e também a obsolescência desses produtos.

O primeiro ponto a ser comentado envolve os profissionais que participam da contagem física do ativo estoque da empresa. Atualmente a empresa executa a contagem com os profissionais dos seguintes setores: compras, almoxarifado, administrativo e métodos e processos.

A inconsistência dessa prática está em que o profissional responsável pela guarda e custódia dos estoques está envolvido nessa contagem. Dessa forma está ferindo o princípio da segregação de funções e o princípio de acesso aos ativos. Uma vez que estes são de fundamental importância para a correta execução das rotinas do controle interno.

A segregação de funções estabelece que uma mesma pessoa não tenha um acúmulo de funções relacionadas a assuntos do mesmo grupo, dessa forma, estaria desempenhando funções incompatíveis dentro do sistema de controle interno, já no

que se refere ao acesso dos ativos a empresa deve limitar acesso e funções que um mesmo funcionário venha a exercer sobre determinado grupo do ativo.

Quando do não cumprimento destes princípios a empresa poderia estar dando credibilidade excessiva a seus colaboradores, fazendo com que essa confiança chegue a tal ponto que não possa ser questionada, e desse modo, tarefas acabem não sendo corretamente executadas, aumentando assim o risco de fraudes e erros na empresa.

Para que a contagem da empresa seja executada de forma correta, a empresa deveria elaborar instruções por escrito e realizar um treinamento do pessoal participante.

Outros pontos que devem ser melhor observados é a descrição das classes de bens que se sujeitarão à contagem evitando que outros bens sejam indevidamente inventariados; também deve ser previamente estipulado o dia e horário de início e término do inventário, bem como, pausas que venham a ser feitas.

Quanto ao pessoal envolvido deve ser determinado com antecedência para que dessa forma se tenha tempo hábil para repassar as atribuições e tarefas a cada um. Além disso, deve-se ter cuidado para que todos os equipamentos necessários à contagem do inventário estejam disponíveis no dia da contagem, como, etiquetas, listagens, trenas, balanças entre outros.

Outro fato importante é que no dia da contagem não poderá haver o funcionamento de setores de produção, bem como o não recebimento de matéria-prima e a não saída de produto pronto. Cabe ainda destacar que os estoques devem ser previamente arrumados, facilitando a contagem destes.

Além disso, é importante salientar que a contagem deve ser revisada para uma maior exatidão, mas um mesmo inventariante não deve participar da contagem de um mesmo bem.

A segunda divergência encontrada quanto ao controle dos estoques é o que tange ao método que a empresa adotou para a correção das diferenças encontradas a partir da contagem. Uma vez que as correções são realizadas sem ter a preocupação com a origem da divergência, mas apenas com a correção da diferença do saldo encontrado.

Esse descuido a partir do que foi levantado na contagem fere o princípio do confronto dos ativos com os registros, uma vez que fica em aberto a possibilidade de

um funcionário apoderar-se indevidamente de um ativo sem que o fato seja descoberto.

O não atendimento deste princípio permitirá que mais diferenças possam vir a acontecer devido a não fiscalização e busca da origem das divergências encontradas.

Sugere-se assim que a empresa não só inventarie seu estoque, mas, também encontre a origem das divergências detectadas. Uma vez sabendo o motivo da divergência, esta poderá ser corrigida e não mais se repetirá.

A terceira divergência abordada é em relação à avaliação do custo dos estoques e seus registros na contabilidade, já que o reconhecimento destes custos é realizado somente ao final do exercício por meio das diferenças dos saldos, que são verificadas e ajustadas, sem preocupar-se com a origem dos custos. Ou seja, o saldo do início no exercício contábil é comparado com o saldo do final do exercício contábil, visando adequar os saldos apenas por seus valores e não por sua correta alocação. Não possuindo assim um sistema de custos de estoque coordenado e integrado, conforme determina o Decreto nº. 1.598, de 1977.

O custo de estoque coordenado e integrado permite que os estoques estejam em consonância com a contabilidade, de forma que os custos relativos a estes estoques sejam apoiados em valores originados da escrituração contábil, permitindo que em cada encerramento e conferência, as apropriações dos custos sejam efetivamente corretas.

Para que a apuração dos custos relativos à produção sejam apropriados somente ao que foi efetivamente produzido, utiliza-se o método de custeio por absorção, conforme o Decreto nº. 1.598, de 1977. Esse método é derivado da aplicação dos princípios contábeis, alocando aos bens fabricados, somente o que foi utilizado de recursos à produção, ou seja, todos os esforços e gastos pertinentes a fabricação são distribuídos proporcionalmente aos produtos.

Desse modo fica evidente a falta de uma avaliação adequada dos custos formadores dos estoques da empresa, uma vez que a mesma não tem a preocupação com tal fato, o que gerencialmente ocorre uma perda de informações importantes, além de ferir os princípios contábeis, principalmente no que tange os registros pelos valores originais, competência e prudência. Visto que, a empresa deixa de avaliar seus resultados de modo mais preciso, pois realiza estas operações meramente por exigências legais.

Diante do exposto da falta de avaliação dos custos acaba por prejudicar a análise dos resultados da empresa uma vez que, se não reconhecer seus custos conforme cada produto fabricado estará sem as informações importantes que poderiam auxiliá-la na elaboração de um preço adequado em função do valor que está sendo gasto na produção, e nem na apuração do seu resultado.

Como sugestão, para que a empresa possa ter um sistema de custos coordenado e integrado é necessário que a mesma elabore parâmetros que possam avaliar os valores do seu estoque e interligar as informações geradas no sistema com a contabilidade.

Além do que já foi abordado cabe ressaltar que é primordial para o bom funcionamento da empresa que a mesma adote um manual de controles interno, demonstrando neste todas as funções existentes na empresa, bem como suas atribuições e responsabilidades. Este manual deve ser acessível e disponibilizado a todos os colaboradores. Dessa forma poderá auxiliar para um melhor desempenho da empresa.



## 5 CONCLUSÃO

O controle interno de estoques é um ponto importante no que tange as empresas e indústrias, como é o caso da empresa objeto desse estudo. O estoque é o setor onde podem ser encontradas as maiores oportunidades de erros e fraudes, podendo ser corrigidas e solucionadas com um adequado sistema de controle interno, buscando assim garantir segurança e fidedignidade das informações que este estoque gerará para a empresa e seus colaboradores.

Para a escolha do objeto desse estudo, buscou-se uma organização que possuísse um importante nicho no mercado da região central e que também se disponibilizasse em nos atender e tivesse interesse nos objetivos da pesquisa.

O presente trabalho procurou abordar o tema controle interno com intuito de colaborar para que a empresa possa aperfeiçoar possíveis pontos ineficientes na sua gestão dos estoques. Com este estudo foi possível sugerir que a empresa estruture alguns pontos relevantes aos princípios de controle interno e sejam apropriados às rotinas da empresa e principalmente da gestão dos seus estoques, já que o controle interno visa garantir que a gestão aperfeiçoe o desempenho da organização.

A pesquisa teve por objetivo avaliar a eficiência do controle interno do setor de estoque de uma empresa do ramo metal mecânico. A partir do desenvolvimento demonstrado ao longo do trabalho é possível afirmar que o objetivo geral e todos os objetivos específicos foram plenamente cumpridos, a começar pelo exame e comparação dos procedimentos adotados nas entradas e saídas de produtos e matérias-primas na empresa, com os princípios de controle interno, onde se constatou a ocorrência de deficiências, especialmente no que se refere a entradas de matérias-primas no almoxarifado, bem como as saídas destas para a produção e a saída de produtos prontos.

No que diz respeito ao exame e comparação dos procedimentos adotados no controle de estoques de produtos e matérias-primas, com os princípios de controle interno, identificou-se deficiências nos procedimentos de controle adotados no processo produtivo, bem como deficiências, no que se refere a contagem física e a avaliação dos estoques.

A pesquisa realizada ainda evidenciou outros pontos que merecem maior atenção por parte da empresa como a falta de segregação de funções, falta de atribuição de responsabilidades as rotinas internas, falta de amarrações entre procedimentos adotados na empresa e a respectiva contrapartida dos mesmos no sistema, principalmente no que se refere aos processos produtivos e ainda a necessidade de melhores procedimentos e controles sobre os bens físicos da empresa, bem como a realização mais frequente entre o confronto dos ativos com os registros.

Desse modo, conclui-se que todos os objetivos traçados para o presente estudo foram atingidos, de maneira que todos os dados e informações necessários para o bom andamento do trabalho foram alcançados. Assim, permitiu-se a elaboração de contribuições e sugestões de melhoria, bem como propiciar uma melhor eficiência dos controles internos para a empresa.

Após todas as sugestões e contribuições apresentadas à empresa a partir dos resultados obtidos na pesquisa, foi possível demonstrar aos gestores e colaboradores a importância da adequação de suas rotinas e responsabilidades atreladas ao sistema de controle interno, cumprindo com a sua finalidade de resguardar o patrimônio da mesma, além de possibilitar a eficiência operacional e gerencial conforme as diretrizes e princípios da organização.

Os responsáveis pela administração e gestão da empresa devem analisar as necessidades de alterações dos procedimentos de controle interno, a fim de introduzir melhorias as suas operações e processos, atrelando as responsabilidades e funções respectivas de cada colaborador.

Para que todas as suas funções e designações sejam compreendidas por todos recomenda-se à elaboração de um manual de controle interno, onde neste possa conter informações a respeito das responsabilidades, direitos e deveres de cada funcionário, bem como esclarecer todos os objetivos e princípios da empresa, além de elucidar sobre instruções, rotinas e execuções de procedimentos que podem e devem ser adotados para um bom funcionamento da organização.

A partir da avaliação do controle interno dos estoques da empresa objeto de estudo, percebeu-se a importância de um bom planejamento do controle interno, já que o mesmo não auxilia somente em questões operacionais, mas também reflete nos resultados financeiros alcançados pela mesma.

O trabalho realizado trouxe contribuições significativas para as pesquisadoras em suas formações acadêmicas, pois se pode colocar em prática todos os conhecimentos adquiridos durante a graduação e vivenciar o dia-a-dia da empresa, podendo auxiliar na melhoria de certos conflitos aplicando a teoria adquirida no decorrer do curso. Dessa forma percebe-se a importância de estar em contínuo aprendizado, permitindo transmitir tal conhecimento de modo ético, correto e profissional.

Por fim, sugere-se que sejam realizados novos estudos sobre o assunto abordado neste trabalho, para que os demais setores sejam avaliados a partir de seu sistema de controle interno. Cabe salientar que estudos semelhantes podem ser aplicados no mesmo setor, em empresas do mesmo ramo e mesma tributação, para que se possa comparar os dados encontrados, possibilitando melhorias e um correto desenvolvimento.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- \_\_\_\_\_. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- \_\_\_\_\_. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- \_\_\_\_\_. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- AVALOS, J. M. A. **Auditoria e gestão de riscos**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BOYTON, W. C. et al. **Auditoria**. Trad. José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.
- BRASIL. **Decreto n. 1.598**, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda, às inovações da lei de sociedades por ações - Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Brasília, DF, 26 dez.1977. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm)>. Acesso em: 20 jun. 2015.
- \_\_\_\_\_. **Lei n. 6.404**, 15 de dezembro de 1976. Brasília, DF, 15 dez. 1976, disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm) >. Acesso em: 17 jun. 2015.
- \_\_\_\_\_. **Lei n. 12.814**, 16 de maio de 2013. Brasília, DF, 16 mai. 2013, Altera a lei, 9.718, de 27 de novembro de 1998. Brasília, DF, 27 nov. 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm)>. Acesso em: 14 jul. 2015.
- CHIAVENATO, I. **Administração: teoria, processo e prática**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (Brasil). CPC 16, 11 de setembro de 2009. **Estoques**. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 2 (IASB). Disponível em: < [http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/243\\_CPC\\_16\\_R1\\_rev%2003%20\(2\).pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2003%20(2).pdf) >. Acesso em: 15 de abr. 2015.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Curso Básico de Auditoria: normas e procedimentos**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- CREPALDI, A. S. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- \_\_\_\_\_. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CRUZ, C.; RIBEIRO, U. **Metodologia científica: teoria e prática**. 2. ed. Rio de Janeiro: Axcel Books do Brasil Editora LTDA, 2004.

DIAS, S. V. S. **Manual de controles internos: desenvolvimento e implantação, exemplos de processos organizacionais**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FRUTUOSO, A. L. **Sistema de controle interno em empresa familiar: um estudo de caso**. Monografia (Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004. Disponível em: < <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis296115.PDF> >. Acesso em: 13 de jul. 2015.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HERRMANN JÚNIOR, F. **Custos industriais: organização administrativa e contábil das empresas industriais**. (Biblioteca Frederico Herrmann Júnior). vol. V, 8. ed. São Paulo: Atlas, 1981.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

LINHARES, S. J.; OLIVEIRA, C. M. **A implantação de controle interno adequado às exigências da Lei sarbanes-oxley em empresas brasileiras: um estudo de caso**. 2015. Disponível em:<<http://www.geocities.ws/wolneyunb/arquivos/textoresenha22007.pdf>>. Acesso em: 13 de jun. 2015.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório publicações e trabalhos científicos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS. E. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MOTTA, J. M. **Auditoria: princípios e técnicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas 1992.

NBC TG. NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE. **NBC TG16 (R1): Estoques**. Brasília, 2013. 10p.

OLIVEIRA, A. B. S. (Coord). et al. **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

ROCHA, R. **Minidicionário**. Ilustrações Maria Luiza Ferguson. São Paulo: Scipione, 1996.

ROLIN, J. W. N. **o controle interno nas pequenas e médias empresas**. Monografia (Ciências Contábeis) - Faculdade Lourenço Filho, Fortaleza, 2010. Disponível em: < <http://www.flf.edu.br/revista-flf/monografias-contabeis/monografia-julio-wagner-nascimento.pdf> >. Acesso em: 13 de jul. 2015

RODRIGUES, A. J. de. **Metodologia científica**: completo e essencial para a vida universitária. 1. ed. São Paulo: Avercamp, 2006

SÁ, A. L. de. **Curso de auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002

SILVA, A. C. R. de. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA. Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa. **Estrutura e apresentação de monografias, dissertações e teses - MDT**. 8. ed. Santa Maria: Ed. da UFSM, 2012.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. Trad. Daniel Grassi. Consult., sup. e rev. téc. Claudio Damacena. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

## **APÊNDICES**

## **Apêndice A: Entrevista**

Roteiro utilizado para coleta de dados na empresa objeto de estudo.

### **Entradas de matéria prima**

- a) Como se inicia o processo da compra?
- b) Quantas pessoas são responsáveis pela realização da compra?
- c) Como é realizado o pedido para o setor de compras? Qualquer setor pode fazê-lo? Existe análise da necessidade da compra?
- d) Quem é o responsável pelo contato com os fornecedores?
- e) São feitos orçamentos com os fornecedores? Quantos? E quem faz?
- f) Quem decide o que comprar e de qual fornecedor comprar?
- g) As compras são realizadas mediante alguma autorização? Como?
- h) Quem é o responsável por efetuar a compra?
- i) Qual setor responsável por autorizar o valor da compra?
- j) O registro da compra gera informações para o estoque? A ordem de compra vai para qual setor após o pedido?
- k) Há um cadastro de fornecedores?
- l) Na chegada da mercadoria, existe conferência com o pedido?
- m) Há um encarregado de controlar as entradas de certificar-lhes a exatidão?
- n) Qual o procedimento utilizado pela empresa quando a mercadoria que chega não confere com o pedido?
- o) Em caso de devolução de artigos a fornecedores há emissão de nota própria? Qual é o destino das vias?
- p) Após a chegada da mercadoria, a nota fiscal vai para qual setor?
- q) Quem da entrada das mercadorias no estoque? Qual setor da pessoa responsável?
- r) O responsável pelos estoques faz compras?
- s) Todas as mercadorias compradas passam pelos almoxarifados?
- t) Onde estas mercadorias são armazenadas? Há um local adequado para elas?
- u) As mercadorias são separadas conforme alguma identificação?



### **Gestão de estoques matéria-prima e produto pronto**

- a) Como se dá a entrada de matéria-prima na produção? De que maneira o estoque é baixado? Quem é o responsável?
- b) Como é realizada a contagens dos estoques de matéria prima?
- c) Qual a frequência e controle desses estoques? Quem é o responsável? De qual setor?
- d) Existem conferências físicas estoques de produto pronto? Como é realizada? Por quem? De qual setor? Qual a frequência dessa contagem?
- e) As diferenças encontradas são ajustadas? De que maneira? Há um procedimento padrão? Qual critério é utilizado?
- f) Existe rotatividade de funções para o almoxarifado?
- g) Como ocorre a substituição de funcionários em período de férias? (Gerência)
- h) Quem supervisiona e inspeciona o pessoal dos estoques?
- i) Há materiais obsoletos nos estoques?
- j) Como é calculado o custo da mercadoria vendida?
- k) Qual critério utilizado? Quais os rateios feitos até o término da produção?
- l) Como é realizada a baixa da tinta utilizada, ou da solda por exemplo? E como isto é incluso no custo?

### **Controle da produção**

- a) Qual o procedimento adotado para dar início a produção?
- b) Quando a produção é iniciada, há algum documento que dê informação ao operador? Se sim como é realizado esse processo?
- c) Os funcionários possuem senhas individuais de acesso ao sistema conforme alguma sequência?
- d) Como setores da produção estão segregados? Eles podem ser visivelmente destacados?
- e) Cada setor possui independência na produção?
- f) Qual procedimento utilizado para saber se a peça já está pronta para passar para o próximo setor?
- g) Há algum supervisor que controle os lotes para que as peças fiquem prontas conforme os pedidos?

- h) Após a peça/lote pronta, qual o procedimento e quem é o responsável por dar entrada dos produtos prontos no almoxarifado?
- i) Quem informa o sistema sobre as peças prontas e encerra o processo?
- j) Qual destino dado às sobras de materiais e químicos utilizados na produção? Quem é o responsável?

### **Saída de produto pronto**

- a) Quem é o responsável pelas vendas? Qual seu setor e responsabilidades e funções?
- b) Há algum responsável por autorizar a venda? Quem? Qual setor?
- c) Após a venda efetuada qual o próximo passo (setor)?
- d) Como é realizada a saída das mercadorias?
- e) Há algum documento que formalize a saída?
- f) Quem são os responsáveis pelas saídas?
- g) Em que momento as notas fiscais de venda são emitidas? Qual setor responsável por emití-las?
- h) As informações para a nota fiscal são geradas através de algum documento? Quem o emite? Há conferência? Quem realiza?
- i) São realizadas conferências dos produtos que irão sair com a nota fiscal?
- j) Existem controles que assegurem que todas as saídas sejam contabilizadas? Como?
- k) As notas fiscais são numeradas sequencialmente?
- l) Existe um responsável que controle e impeça a saída das mercadorias sem a devida nota fiscal de venda?
- m) A contabilidade tem acesso a nota fiscal de saída?
- n) A emissão de notas fiscais gera movimentação no estoque?
- o) Os custos das mercadorias são registrados de forma a não permitir que uma venda seja contabilizada sem seu custo correspondente?
- p) Existem devoluções de mercadorias? Quais os procedimentos adotados nas devoluções?
- q) Existe emissão de nota fiscal de venda para entrega futura?
- r) Quais os controles adotados neste caso?
- s) Como são realizadas as saídas dessas mercadorias?

- t) De que forma as mercadorias são entregues aos clientes? Há algum critério ou ordem a ser seguida?
- u) Há alguma transportadora conveniada? Como funciona esse procedimento? Quem realiza o pagamento do transporte?