

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

**AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO DE
ESTOQUES DE UMA CENTRAL DE COMPRAS**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**Aline Pohlmann dos Santos Bandera
Milena Dalcin Da Cas**

**Santa Maria, RS, Brasil
2009**

AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO DE ESTOQUES DE UMA CENTRAL DE COMPRAS

por

**Aline Pohlmann dos Santos Bandera
Milena Dalcin Da Cas**

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

Orientador: Prof^a. Otília Denise Jesus Ribeiro

**Santa Maria, RS, Brasil
2009**

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

A Comissão Examinadora, abaixo-assinado,
aprova o Trabalho de Conclusão de Curso

**AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO DE ESTOQUES DE UMA
CENTRAL DE COMPRAS**

elaborada por
**Aline Pohlmann dos Santos Bandera
Milena Dalcin Da Cas**

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

COMISSÃO EXAMINADORA:

Otilia Denise Jesus Ribeiro, **Prof^a.**
(Presidente/Orientadora)

Tania Moura da Silva

Antonio Reske Filho

Santa Maria, 03 de julho de 2009

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar gostaríamos de agradecer a Universidade Federal de Santa Maria, por tornar possível a nossa formação.

Aos nossos pais, pelo amor, apoio, dedicação e incentivos a tudo que realizamos.

Especialmente ao marido e namorado, pelo amor, pela amizade e paciência durante estes últimos meses.

Aos nossos colegas de trabalho, pelo apoio e compreensão nos momentos em que estivemos ausentes, em função dos estudos.

À professora Otilia Denise, orientadora deste trabalho, pela dedicação e paciência recebidas, durante o desenvolvimento do exercício da orientação. Agora compreendemos a importância das exigências.

Aos demais professores do curso, pela dedicação na transmissão dos conhecimentos.

Ao presidente da empresa e seus funcionários pela paciência e atenção disponibilizadas durante a aplicação dos questionários.

*“O maior sinal de insanidade é fazer a mesma
coisa, dia após dia, e esperar resultados
diferentes.”*

Oscar Motomura

RESUMO

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria, RS, Brasil

AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO DE ESTOQUES DE UMA CENTRAL DE COMPRAS

AUTORES: ALINE POHLMANN DOS SANTOS BANDERA
MILENA DALCIN DA CAS

ORIENTADORA: PROF^a. OTILIA DENISE JESUS RIBEIRO

Data e Local da Defesa: Santa Maria, junho de 2009.

O controle interno é uma ferramenta de suma importância para a gestão do negócio, pois regulamenta as operações através de procedimentos, normas e rotinas, a fim de proteger os ativos, produzir informações adequadas e oportunas, auxiliando a administração na condução ordenada das operações. O presente trabalho tem como principal objetivo verificar se os controles internos de estoques, utilizados por uma central de compras de uma rede de supermercados de Santa Maria, estão adequados às normas e princípios de controle interno e a legislação referente ao assunto. Por meio deste estudo, procurou-se enfatizar a importância dos controles internos utilizados nos estoques, devido ao grande volume de operações que ocorrem neste setor. A elaboração deste trabalho foi desenvolvida em quatro etapas, envolvendo a pesquisa bibliográfica sobre o tema, visita à empresa, aplicação de questionários e avaliação dos controles internos. As informações referentes às operações de entrada e saída de mercadorias e controle de estoque serviram de base para avaliação dos procedimentos de controle interno adotados pela empresa. Através dessa avaliação, foi possível identificar que a maioria dos controles existentes estão adequados. Porém, existem alguns controles que necessitam de melhorias e para estes foram dadas sugestões, a fim proporcionar adequação às normas de controle interno e a legislação vigente.

Palavras-chave: Controle Interno; Estoque de uma Central de Compras; Avaliação.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

QUADRO 1 – Custo do controle interno	25
FIGURA 1 – Exemplo de fluxograma	29
FIGURA 2 – Processo de realização das compras	42
FIGURA 3 – Processo de recebimento das mercadorias	45
FIGURA 4 – Processo de realização das vendas	50
FIGURA 5 – Processo de distribuição das mercadorias	53

LISTA DE ANEXOS E APÊNDICES

APÊNDICE A – Questionário setor de compras	67
APÊNDICE B – Questionário setor de saída	69
APÊNDICE C – Questionário controle de estoque	71
APÊNDICE D – Questionário setor de compras hortifruti	73

SUMÁRIO

RESUMO	5
LISTA DE FIGURAS	6
LISTA DE ANEXOS E APÊNDICES	7
1 INTRODUÇÃO	10
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	12
2.1 Aspectos do controle interno	14
2.2 Características de um sistema de controle interno	18
2.3 Princípios básicos de controle interno	19
2.4 Limitações inerentes aos sistemas de controle	25
2.5 Avaliação do controle interno	27
2.6 Aspectos do estoque	30
3 METODOLOGIA	35
4 AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO	37
4.1 Descrição do campo de estudo	37
4.2 Levantamento das atividades	38
4.2.1 Entradas de mercadorias	38
4.2.1.1 Entrada de mercadorias em geral	39
4.2.1.1.1 Realização das compras	39
4.2.1.1.2 Recebimentos das mercadorias compradas	42
4.2.1.1.2.1 Na sede da empresa	42
4.2.1.1.2.1.1 Mercadorias compradas pela empresa	42
4.2.1.1.2.1.2 Mercadorias compradas pelos franqueados	44
4.2.1.1.2.2 Nas lojas dos franqueados	45
4.2.1.1.3 Recebimento de devoluções de venda	46
4.2.1.2 Entrada de hortifruti	46
4.2.1.2.1 Realização das compras de hortifruti	46
4.2.1.2.2 Recebimento do hortifruti	47
4.2.1.3 Aspectos contábeis das entradas de mercadorias	48
4.2.2 Saída de mercadorias	48
4.2.2.1 Saída de mercadorias em geral	49
4.2.2.1.1 Realização das vendas	49

4.2.2.1.2 Distribuição das mercadorias aos franqueados	50
4.2.2.1.3 Devoluções de mercadorias aos fornecedores	53
4.2.2.2 Saída de hortifruti	53
4.2.2.2.1 Realização da venda do hortifruti	54
4.2.2.2.2 Distribuição do hortifruti aos franqueados	54
4.2.2.3 Aspectos contábeis das saídas de mercadorias	54
4.2.3 Controle de estoque de mercadorias	55
4.2.3.1 Aspectos contábeis do controle de estoque	57
4.3 Contribuições e sugestões	57
4.3.1 Entrada de mercadorias	58
4.3.2 Saída de mercadorias	58
4.3.3 Controle de estoques	59
5 CONCLUSÃO	63
REFERÊNCIAS	65
APÊNDICES	67

1 INTRODUÇÃO

O atual cenário de negócios vive em constantes mudanças, devido à alta competitividade entre as empresas e as novas tendências trazidas pelo mercado. Para conseguirem adaptarem-se a este novo cenário, as empresas buscam diversas alternativas, sendo uma delas a implementação de novos sistemas de controles internos, alterando e inovando a cultura organizacional da empresa.

É fundamental que as empresas adotem controles internos e façam bom uso das informações geradas por esses controles. Para isso, esses precisam ser bem elaborados e constantemente revisados, para que a empresa atinja os resultados pré-estabelecidos, protegendo os ativos e garantindo a transparência das operações.

A escolha do tema controle interno em estoque ocorreu devido a este ser considerado uma ferramenta eficaz, pois é através desse que os administradores poderão obter informações confiáveis e adequadas das operações da empresa, nesse importante ativo. Com a utilização dessa ferramenta as empresas podem proteger o patrimônio, prevenir ou facilitar a revelação de enganos e verificar se as operações estão sendo executadas conforme os métodos e normas adotados, trazendo mais segurança para empresa. Quanto maior o controle interno, maior segurança a empresa terá.

O controle interno, aplicado em estoques, merece especial atenção, visto a grande circulação de mercadorias que exigem eficientes controles das operações envolvidas nesse processo. O estoque é um dos itens mais importantes do ativo de uma empresa comercial. A falta de controle, nesse ativo, facilita a ocorrência de irregularidades.

Essa importância advém de sua alta participação percentual no total do ativo, principalmente para uma central de compras de uma rede de supermercados.

A escolha do campo de estudo central de compras foi selecionada pelo fato de essa realizar um grande volume de operações de entrada e saída de mercadorias do estoque. As entradas de mercadorias, na empresa, são oriundas das compras, do recebimento de bonificações dos fornecedores e também das devoluções de venda dos franqueados. Já, as operações de saída de mercadorias ocorrem através das vendas aos franqueados da empresa e pelas devoluções de compra aos

fornecedores.

A eficiente utilização dos controles internos, efetuados nas operações da empresa, poderão trazer benefícios não só para a central de compras, mas também para todos os franqueados da rede de supermercados.

Diante disso, o presente estudo indagou se os controles internos adotados nos estoques de uma empresa comercial são adequados. Para responder ao problema, o trabalho tem como objetivo geral avaliar os controles internos no estoque de uma central de compras e tem como objetivos específicos avaliar as operações de entrada, saída de mercadorias e de controle de estoque, analisar os resultados obtidos após a avaliação e sugerir possíveis mudanças , a fim de adequar os controles internos utilizados na empresa.

Para responder aos objetivos, a metodologia utilizada foi um estudo de caso, embasado por um levantamento bibliográfico.

O trabalho está dividido em cinco capítulos que são respectivamente: introdução, revisão bibliográfica, metodologia, avaliação do controle interno e conclusão.

A introdução compõe uma breve apresentação do trabalho. A revisão bibliográfica descreve os principais conceitos e entendimentos sobre o assunto de controles internos nos estoques. A metodologia compreende os procedimentos técnicos utilizados para o desenvolvimento do presente trabalho. A avaliação do controle interno descreve o campo do estudo, bem como o levantamento das atividades e as contribuições e sugestões. E, por fim, a conclusão que apresenta, as contribuições que o trabalho trouxe para a empresa estudada e para o grupo e também se os objetivos, inicialmente propostos foram alcançados.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Para a realização do presente trabalho foi realizada uma pesquisa bibliográfica em obras de autores consagrados, que tratam de assuntos relacionados com controles internos nos estoques. Através desta pesquisa, foi possível identificar conceitos, procedimentos, normas e princípios técnicos que serviram de orientação para a execução e conclusão deste trabalho.

Atualmente, a economia do Brasil e do mundo está passando por diversas transformações que afetam diretamente as empresas. Os novos concorrentes, novas tecnologias, novos métodos de gerenciamento, enfim, fatos decorrentes de uma economia globalizada, ágil, voltada para a competição, ditam o ritmo das atividades nos negócios, levando as empresas a buscarem um sistema que auxilie a administração no controle dessas atividades, garantindo espaço neste mercado competitivo.

O controle interno é uma ferramenta de suma importância para a administração. Tem o objetivo de proteger seus bens de prejuízos decorrentes de fraudes ou erros, assegurar a validade e integridade dos dados contábeis, promover a eficiência operacional da empresa dentro das normas estabelecidas. Um sistema de controle eficiente capta inúmeras informações relevantes para auxiliar a administração na tomada de decisões, minimiza ou elimina os riscos e assegura que as atividades sejam realizadas de acordo com o planejamento, de forma a contribuir para a manutenção e melhoria dos resultados obtidos pela organização.

Não há um sistema de controle aplicável a todas as empresas, o que existe são controles adaptáveis a todas elas, devido as suas peculiaridades e características pessoais de seus administradores. Se um modelo padrão fosse aplicado, certamente haveria dificuldades na execução, por isso as organizações necessitam utilizar meios de controles diferentes.

Logo, o controle das operações se tornou, atualmente, uma ferramenta indispensável para as empresas, pois se observou que esses são capazes de detectar erros e irregularidades em tempo hábil de correção, visando, assim, a proteção da entidade e promovendo a eficiência operacional da empresa dentro das normas estabelecidas.

Segundo o dicionário de Luft (2002, p. 196), controlar é: “exercer o controle

de, dominar; verificar, fiscalizar; dominar física ou psiquicamente”. Desse conceito, pode-se dizer que o ato de exercer controle proporciona uma noção de comando, com o intuito de resguardar o patrimônio próprio ou de outrem, um dos princípios primordiais do controle interno.

O controle, presente em maior ou menor grau nas empresas, pode ser definido consoante Chiavenato (1999, p. 635), como “a função administrativa que consiste em medir o desempenho a fim de assegurar que os objetivos organizacionais e os planos estabelecidos sejam realizados”.

Para Robbins (2007) o processo de controle se inicia no planejamento das metas e objetivos que deverão ser atingidos pela entidade, dessa forma são definidos os padrões de desempenho e é através deles que o progresso dos resultados poderá ser mensurado, comparado e corrigido pelos gestores.

Segundo Chiavenato (1999, p. 613) o controle exerce uma função restritiva e coercitiva, no sentido de coibir ou restringir desvios indesejáveis, pode ser, também, “um sistema automático de regulação no funcionamento de um sistema e, por fim, como função administrativa, através do planejamento, organização e a direção”.

Já Anthony (2002, p. 183) define controle gerencial como “o processo pelo qual os gerentes motivam e orientam os outros membros da entidade a seguirem as estratégias adotadas”. Para ele, o processo de controle gerencial envolve interações entre os indivíduos, ou seja, os objetivos individuais de todos os membros devem auxiliar o alcance dos objetivos da organização. Assim, os gerentes atingem suas metas de acordo com o trabalho executado por outras pessoas. Para isto, os gerentes utilizam uma série de controles comportamentais que são executados durante o processo seletivo para a contratação, no treinamento das atividades exercidas, no acompanhamento das atividades, na avaliação de desempenho e nas recompensas organizacionais.

O controle de gestão refere-se ao processo que resulta da inter-relação de um conjunto de elementos internos (formais e informais) e externos à organização que influem no comportamento dos indivíduos que formam parte na mesma. A atuação da administração pode ser muito importante no desenho de um sistema e na realização de um processo que permita influir decisivamente no comportamento das pessoas para que atuem de acordo com os objetivos negociados pela administração (GOMES e SALLAS, 1999, p. 23).

Segundo Figueiredo e Caggiano (1993 apud ALMEIDA, 1999, p. 21):

(...) o controle abrange os vários processos nos quais a administração determina seus objetivos, delinea os planos para alcançar estes objetivos, organiza e supervisiona as operações necessárias para a implementação dos planos e desempenhos esperados.

De acordo com Almeida (1999), o processo administrativo pode ser dividido, resumidamente, em: planejamento, execução e controle. Sendo o controle interno uma especialidade do processo de controle, que é responsável por organizar e supervisionar as operações desenvolvidas na empresa.

Percebe-se que todos os autores citados possuem o mesmo entendimento sobre o conceito de controle. Diante disso, define-se o controle como a ação de controlar através da comparação com o padrão, a fim de proteger o patrimônio, evitando erros e falhas, para atingir os objetivos determinados pela administração da empresa.

2.1 Aspectos do controle interno

Existem vários conceitos de controle interno e também certa diversidade entre eles. A conceituação mais comumente usada é a do Comitê de procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, qual seja:

O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência das operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas (ALMEIDA, 1999, p. 22).

Essa definição reconhece que um sistema de controle interno se projeta além das questões diretamente relacionadas com as funções dos departamentos de contabilidade, e operacional da empresa.

As Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis – Resolução 820 de 17/12/97, item 11.2.5.1, dizem que:

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

Almeida (1996, p. 50) entende que

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

Conforme Franco e Marra (2001, p. 267), controles internos são

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

Pode-se dizer também, que controles internos são os meios utilizados para verificar a eficácia das ações e devem ser direcionados a um objetivo a ser atingido. Conforme o relatório do Comitê de Organizações Patrocinadoras *apud* Boyton, Johnson e Kell (2002), há cinco elementos de controle, sendo eles: ambiente de controle, influenciar o comportamento das pessoas através da consciência da existência de controle sob elas sendo o alicerce sob os demais elementos; avaliação de risco, identificar e determinar como os riscos devem ser administrados; atividade de controle, constituir políticas e regras para garantir que as diretrizes estabelecidas sejam seguidas; informação e comunicação, definir a forma como ocorrerá a troca e repasse de informações; e monitoração, avaliar a qualidade da execução dos controles internos.

Os controles internos têm como finalidade fornecer à contabilidade dados corretos, objetivando a escrituração exata dos fatos ocorridos, para que sejam evitados desperdícios e erros. É importante também que estes controles tenham alcance suficiente para detectar qualquer irregularidade quando ocorrer. O controle interno aplicado e monitorado de forma contínua dentro de uma organização, tem o efeito preventivo sobre os procedimentos por ela adotados.

O controle interno compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos. Os meios de controle incluem, mas não se limitam a: forma de organizações, políticas, sistemas, procedimentos, instruções, padrões, comitês, planos de conta, estimativas, orçamentos, inventários, relatórios, registros, métodos, projetos, segregação de funções, sistema de autorização e aprovação, conciliação, análise, custódia, arquivo, formulários, manual de procedimentos, treinamento, carta de fiança, etc (ATTIE, 1998, p. 112).

No entanto, um sistema de controle interno além de utilizar todos estes meios mencionados pelo autor deve ser reavaliado ao longo do tempo. Devem ser feitas adaptações em função das mudanças que podem ocorrer nos negócios, como a entrada de pessoas novas, falhas de supervisão, falta de recursos, deixando o sistema de controle interno menos perceptível a novos erros ou irregularidades.

Jund (2004) menciona que um adequado sistema de controle interno, deve possuir os seguintes objetivos básicos, a fim de atender os interesses da empresa: garantir informações adequadas; estimular o respeito e a obediência às políticas da administração; proteger os ativos; promover a eficiência e eficácia operacional.

A responsabilidade pela implementação do sistema de controle interno é exclusivamente da alta administração e da gerencia, que devem planejar, organizar e dirigir o desempenho do controle interno de maneira a efetivar sua realização. Crepaldi (2002) salienta que a administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de seu cumprimento pelos funcionários e por sua modificação, visando adaptá-lo as novas circunstâncias.

Para Attie (1998, p. 87) um eficiente controle interno deve contemplar as seguintes características:

- a) plano de organização que proporcione apropriada segregação de funções entre a 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.

O controle interno é uma ferramenta de suma importância ao auxiliar à administração da empresa no controle efetivo de suas atividades, garantindo a continuidade do fluxo de operações e informações propostas.

A confiabilidade dos resultados gerados por esse fluxo, que transforma simples dados em informações, a partir das quais os empresários tomam decisões com vistas no objetivo comum da empresa, assume vital importância.

Para Attie (1998) o controle interno compreende um a série de procedimentos e práticas que, em conjunto, tornam possível o ato de controlar. O sistema de controle deve seguir quatros objetivos:

- a) salvaguardar os interesses da empresa refere-se a proteger o patrimônio contra quaisquer perdas e riscos;
- b) tornar precisos e confiáveis os relatórios contábeis, financeiros e operacionais, que devem gerar de informações adequadas, para que possam auxiliar os gestores na compreensão dos eventos da empresa;
- c) estimular a eficiência operacional, através do fornecimento dos meios necessários à condução das tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e uniformidade;
- d) exigir o cumprimento das políticas existentes, assegurando que os objetivos da administração, definidos através de suas políticas e indicados por meio de procedimentos, sejam corretamente seguidos.

Os objetivos do controle interno visam à configuração de um programa de segurança adequado às atividades praticadas ao longo de toda empresa.

Para Jund (2003, p. 388):

(...) o controle interno tem por finalidade a prevenção da ocorrência de erros e falhas, minimizando a exposição dos bens da empresa a possíveis fraudes que possam ocorrer, ele não se constitui numa garantia absoluta, principalmente em virtude das limitações do sistema.

As fraudes podem ser classificadas em dois tipos, de acordo com a intenção que as envolve, segundo o mesmo autor:

- a) desfalques temporários: ocorre quando um funcionário se apodera de um bem da empresa, sem alterar os registros dos controles ou da contabilidade.
- b) desfalques permanentes: ocorre quando um funcionário desvia um bem da empresa e modifica os registros contábeis, de forma que os ativos existentes concordem com os valores registrados na contabilidade. Para que aconteça este tipo de desfalque, é necessário que o funcionário tenha acesso ao ativo e aos registros contábeis.

Os desfalques temporários podem ser descobertos através do confronto entre as contas e também por confirmação com extratos bancários e diretamente com os clientes. Já, os desfalques permanentes não são descobertos através do confronto entre as contas relacionadas, pois ocorrem em virtude da falta de segregação de funções.

Os controles internos devem permitir detectar, não somente irregularidades

intencionais, mas também erros de atos não intencionais, que podem ser: de interpretação, de omissão e por aplicar uma norma incorretamente.

2.2 Características de um sistema de controle interno

O controle interno tem a finalidade de conferir precisão e confiabilidade dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a aderência às normas administrativas estabelecidas. Assim pode-se perceber que um sistema de controle interno, desenvolvido de maneira eficiente, pode incluir diversos tipos de controle. Dentre estes controles, alguns podem ser utilizados tanto na contabilidade como na administração.

Jund (2003) subdividiu o sistema de controle interno em dois grupos: controles contábeis e controles administrativos.

a) controles contábeis: são aqueles que se relacionam diretamente com o patrimônio e com os registros e demonstrações contábeis. O objetivo desse controle é permitir que as transações sejam registradas quando necessário, permitindo a elaboração periódica de demonstrações contábeis e a manutenção do controle contábil sobre os ativos.

São aqueles relacionados com a proteção dos ativos e com a validade dos registros contábeis. Esses controles incluem o sistema de autorização e aprovação e a segregação das funções de registro daquelas efetuadas pelo departamento, que gera transações, objeto de seu registro ou das relativas à custódia de ativos (JUND, 2003, p. 384).

Já para Attie (1998, p. 114) “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”.

São exemplos de controles contábeis: folhas de pagamento, sistema de autorização e aprovação, segregação de funções.

b) controles administrativos: são aqueles que se referem à eficiência operacional e a vigilância gerencial.

Segundo Jund (2003), estes controles compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a eficiência operacional, bem

como o respeito e a obediência às políticas administrativas.

Conforme Attie (1998, p. 114),

(...) os controles administrativos, 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.

São exemplos de controles administrativos: fichas de seleção de pessoal, análise das variações entre os valores orçados e incorridos, folhas de produção de máquinas.

A administração deve escolher o tipo de controle mais adequado, para desta forma ter todos os sistemas coordenados e, por fim, utilizar seus relatórios gerenciais como elemento básico para ser feita a análise dos erros e das tendências que possam vir a ocorrer.

Crepaldi (2002) ressalta que o auditor tem como objetivo a emissão de uma opinião sobre a avaliação dos controles contábeis, que são aqueles que possuem relação com as demonstrações financeiras. Porém, cabe ao auditor, durante os trabalhos realizados, analisar a influência dos controles administrativos, nos relatórios da contabilidade para verificar a necessidade de avaliação.

2.3 Princípios básicos de controle interno

Para estarem alinhados aos objetivos da administração, os sistemas de controle interno devem seguir um conjunto de princípios, verdadeiras medidas orientadoras, que devem ser adotadas pela empresa. Sabe-se que não existe um modelo padrão de controle, que possa ser seguido e implantado em qualquer empresa, devido aos detalhes que são inerentes a cada uma. Dentre as obras estudadas, verificou-se que não há uma padronização em relação aos princípios de controle interno.

Dessa forma, foram citados os princípios considerados, pela maioria dos autores, como os mais importantes:

a) 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. É uma medida preventiva, para evitar a ocorrência de erros intencionais, ou não.

A estrutura de controle deve prever a separação entre as funções de autorização, de operações, execução, controle e contabilização das mesmas, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo a este princípio (JUND, 2003, p. 387).

Pode-se dizer também, que segregação de funções determina que as tarefas e responsabilidades, ligadas à autorização, processamento, registro e revisão das operações devem ser distribuídas entre diferentes pessoas, no sentido de reduzir os riscos de erros e a possibilidade de não detectá-los.

A segregação de função estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização. Ninguém deve ter sob sua inteira responsabilidade todas as fases inerentes a uma mesma operação. Cada uma dessas fases deve, preferencialmente, ser executada por pessoas e setores independentes entre si (ATTIE, 1998, p. 117).

b) delegação de poderes e determinação de responsabilidades:

Para a empresa obter um ambiente de controle racional, organizado e estruturado em relação às suas atividades operacionais é fundamental que haja uma organização formal dos departamentos e setores, com apropriado sistema de distribuição de atribuições e responsabilidades, devidamente formalizadas.

Algumas atividades precisam ser claramente definidas aos funcionários responsáveis como, por exemplo, aprovação de aquisição de bens e serviços, aprovação da venda, assinatura de cheques, pagamento ao fornecedor, dentre outras.

Segundo Jund (2003 p. 387) para a delegação de poderes em qualquer entidade, deve-se observar:

- a) existência de regimento/estatuto e organograma adequados, onde a definição de autoridade e conseqüentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente as necessidades da organização;
- b) manuais de rotinas/procedimentos claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores do órgão/entidade.

Dessa forma, a empresa deve fornecer aos funcionários um manual, contendo as rotinas e procedimentos, autorizações e aprovações das atividades que serão

desenvolvidas, a fim de evitar erros e não expor a risco os interesses da empresa.

Uma empresa que proporciona clara delegação de atribuição de responsabilidade tende a facilitar a execução das políticas administrativas, o desenvolvimento de sistemas de avaliações confiáveis e, ainda, colabora na seleção, motivação e promoção de pessoas.

c) controle de acesso e salvaguarda de ativos:

Pode-se dizer que este princípio refere-se à custódia dos ativos e incluem medidas de segurança que visam resguardar e controlar a sua existência física, o acesso irrestrito aos mesmos e fixar limite de autoridade para realizar determinada operação.

A custódia dos bens da empresa é uma das principais responsabilidades de uma administração. Evidentemente, um sistema contábil bem estruturado, sólido, e que conte com pessoal suficiente é um meio eficaz de proteger os bens da empresa. Ao mesmo tempo, existem outros tipos de proteção que aumentarão a eficácia do controle interno quais sejam as medidas físicas e intrínsecas de proteção (JUND, 2003, p. 388).

Para atender a este princípio, a empresa deve implementar meios de limitar o acesso aos seus ativos àqueles que não desempenham suas funções, e estabelecer controle físico sobre eles. Dentre estes ativos encontram-se os ativos financeiros (numerários em caixa, talões de cheque, contas a receber, etc) e os do estoque, seus registros e documentação de controle interno.

Quando equipamentos de tecnologia da informação são utilizados, acesso ao computador, registros, arquivos de dados e programas, estes devem ser restritos à pessoal autorizado. A utilização de senhas, chaves e crachás de identificação fornecem meios de controlar acessos (BOYTON et al., 2002, p. 340).

Segundo Jund (2003) as medidas de proteção podem ser divididas em: medidas físicas de proteção e medidas intrínsecas de proteção. São exemplos dessas medidas respectivamente: caixas-fortes, sistema de alarmes, caixas registradoras, crachás de identificação para empregados, seguro contra incêndio, seguro contra acidente de trabalho, entre outras.

d) confronto dos ativos com os registros

A empresa deve estabelecer formas de confronto dos seus ativos com os

registros contábeis, a fim de detectar desfalques e até registros inadequados, como por exemplo: inventário físico dos bens de estoque e do ativo.

A empresa deve estabelecer procedimentos de forma que seus ativos, sob a responsabilidade de alguns funcionários, sejam periodicamente confrontados com os registros da contabilidade. O objetivo desse procedimento é detectar desfalque de bens ou até mesmo registro contábil inadequado de ativos. Alguns exemplos desse confronto: contagem de caixa e comparação com o saldo do razão geral; inventário físico dos bens do estoque e do ativo imobilizado, confronto com os registros individuais e comparação do somatório dos saldos desses registros com o saldo da respectiva conta do razão geral (ALMEIDA, 1996, p. 54).

Jund (2003) menciona que é indispensável estabelecer o acompanhamento de fatos contábeis, financeiros e operacionais, fazendo com que os procedimentos sejam efetuados por pessoas que não possuam a custódia do ativo e objetivando detectar desfalques de ativos ou registros inadequados que podem vir a causar prejuízos para a empresa.

e) aderência às diretrizes e normas legais:

Para o mesmo autor “é necessário à existência, no órgão/entidade de sistemas estabelecidos para determinarem e assegurarem a observância de diretrizes, planos, normas, leis e procedimentos administrativos internos”.

O objetivo do controle interno, relativo à aderência as políticas existentes, é assegurar que os desejos da administração, definidos através de suas políticas e indicados por meio de seus procedimentos, sejam adequadamente seguidos pelo pessoal (ATTIE, 1998).

De acordo com o mesmo autor, através da supervisão, sistema de revisão e aprovação e auditoria interna que a empresa poderá verificar se as atividades estão sendo realizadas conforme as políticas da empresa.

Almeida (1996, p. 57) salienta que:

Não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente seus funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias. São objetivos da auditoria interna: verificar se as normas internas estão sendo seguidas; avaliar a necessidade de novas normas internas ou de modificação das já existentes.

Deve existir adequada supervisão realizada pela da administração da

empresa, visando assegurar que os objetivos do controle interno sejam atingidos.

f) instruções devidamente formalizadas:

É indispensável que as ações, os procedimentos e as instruções sejam disciplinados e formalizados, através de instrumentos eficazes, e emitidos por autoridades competentes.

Conforme Crepaldi (2002, p. 215), “as atribuições dos funcionários ou setores internos da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante o estabelecimento de manuais internos de organização”.

O mesmo autor menciona que para garantir a execução dos controles, revelar erros ou irregularidades e responsabilizar o funcionário que deixou de realizar alguma atividade, são as razões para que as empresas definam, por escrito, as atribuições de todas as funções.

g) treinamento e rodízio de funcionários:

Para que um sistema de controle interno funcione apropriadamente, é necessário que a empresa selecione funcionários qualificados, que sejam capazes de cumprir, com eficiência, as atividades estabelecidas para cada função. A manutenção de um bom funcionamento nos controles internos depende da capacitação do pessoal, pois é através dessa que a empresa obtém funcionários mais produtivos, criativos e inovadores a fim de contribuir com o alcance dos objetivos propostos.

Segundo Attie (1998, p. 118) “a rotação de funcionários corresponde ao rodízio de funcionários designados para cada trabalho; possibilita reduzir as oportunidades de fraudes e resulta, geralmente, em novas idéias de trabalho para as funções”.

O rodízio de funcionários faz com que funcionários de mesmo setor saibam executar diferentes tarefas, evitando transtornos para a empresa na falta de um funcionário. Outro ponto positivo é o fato de favorecer o descobrimento de alguma falha, intencional ou não, executada pelo funcionário substituído durante o rodízio.

h) amarrações do sistema:

Consiste em operações de rotinas internas que devem ser determinadas de modo que uma área controle a outra, e assim seja possível detectar qualquer erro ou irregularidade.

Para Crepaldi (2002, p. 219),

(...) o sistema de controle interno deve ser concebido, de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência. Esse fato exige uma série de providências.

Para que um sistema seja efetivamente amarrado, além de serem observados os demais princípios, se exige que uma série de providências sejam tomadas.

Segundo Almeida (2003, p. 68) as principais providências, são:

- h.1) conferência independente do registro das transações contábeis;
- h.2) conferência independente dos cálculos;
- h.3) conferência da classificação contábil de todos os registros finais, realizadas por um contador experiente;
- h.4) controles seqüências da numeração dos documentos de controle interno;

As amarrações também podem ser gerenciadas pelo próprio sistema, pois este tem condições de informar os riscos, que uma falha pode provocar. E quando isso acontecer, o sistema solicita a confirmação do responsável, para autorizar a operação.

i) limites de alçadas:

As principais decisões, geralmente, envolvem elevados valores e devem ser acompanhadas e autorizadas por mais de uma pessoa, de modo a evitar prejuízos indesejáveis. Como por exemplo, a assinatura de cheques por mais de uma pessoa da administração.

Compreende o estabelecimento de alçadas e procurações de forma escalonada, configurando aos altos escalões as principais decisões e responsabilidades. A utilização de alçadas progressivas, com dupla assinatura de pessoas independentes entre si, fornece maior segurança à empresa, permitindo que as principais decisões, de acordo com os riscos envolvidos, fiquem canalizadas junto aos principais administradores (JUND, 2003, p. 387).

j) relação custo *versus* benefício:

Para Jund, loc. cit., “consiste na minimização da probabilidade de falhas e desvios quanto ao atendimento dos objetivos e metas. O custo do controle interno

não deve exceder aos benefícios que dele espera-se obter”.

Pode-se verificar esta relação no quadro abaixo.

QUADRO 1 – Custo do controle interno.

Valor	Procedimentos
Até 1 salário mínimo	Não necessita de licitação
De 2 a 10 salários mínimos	Licitação por telefone com no mínimo dois fornecedores
Acima de 11 salários mínimos	Licitação por meio de formulário próprio com no mínimo três fornecedores

FONTE: Crepaldi (2002).

Para as operações de valores relevantes ou elevados, as empresas devem utilizar meios de controle que ofereçam maior segurança das informações. Esses, geralmente, são mais onerosos.

2.4 Limitações inerentes aos sistemas de controle

Inicialmente, tem-se a impressão que uma empresa, que possua um sistema de controle interno eficiente, seja capaz de prevenir todos os erros e conseguir qualidade total das informações extraídas desses controles para a tomada de decisão. Porém, entende-se que controles internos eficientes podem prevenir erros e irregularidades intencionais ou não, mas não podem evitar, totalmente, que esses venham a acontecer.

Boyton et al. (2002, p. 340) citam que,

(...) os controles internos, não importa quão bem tenham sido desenhados e quão bem sejam operados, podem apenas fornecer segurança razoável quando a consecução dos objetivos de uma entidade, devido as limitações inerentes.

Para Almeida (1996, p. 57):

As limitações do controle interno são principalmente em relação a:

- Conluio de funcionários da apropriação de bens da empresa;
- Os funcionários não são adequadamente instruídos com relação às

- normas internas;
c) Funcionários negligentes na execução de suas tarefas diárias.

O conluio de funcionários se dá quando vários funcionários da empresa se unem a fim de burlar algum controle para benefício próprio. Exemplo: conluio entre três empregados dos departamentos de pessoal, produção, folha de pagamento para iniciar pagamentos a empregados fictícios.

As normas da empresa devem ser passadas a todos os funcionários, de maneira clara e objetiva, preferencialmente por escrito, para que esses compreendam como devem ser desempenhadas suas funções. Exemplo: Em algumas empresas, as normas internas são remetidas para os funcionários verbalmente e isto pode acarretar em uma má interpretação das atividades a serem desenvolvidas, ocasionando erros.

Os funcionários podem cometer erros na execução de suas atividades diárias, por falta de cuidado, distração ou cansaço. Mudanças constantes de pessoal, sistemas ou procedimentos também podem contribuir para a ocorrência de erros.

Conforme Jund (2003, p. 389),

Devido aos fatos relatados, mesmo no caso de a empresa possuir um excelente sistema de controle interno, o auditor deve executar procedimentos mínimos de auditoria, com base na avaliação da relevância dos itens e de acordo com seu julgamento profissional.

Crepaldi (2002, p. 247) salienta:

(...) espera-se que em sistema de controle interno proporcione razoável certeza da consecução de seus objetivos. O conceito de certeza razoável leva em conta que o custo do controle interno não deve superar os benefícios esperados do mesmo.

Em geral o sistema de controle interno deve permitir detectar todas as irregularidades. Um bom sistema de controle interno oferece maiores possibilidades de pronta identificação de fraudes em qualquer que seja a sua modalidade à identificação. Entretanto, o acordo entre dois ou mais integrantes da organização pode fazer deteriorar e cair por terra o melhor sistema de controle interno (ATTIE, 1998, p. 127).

As limitações merecem especial atenção dos administradores, pois se não forem detectadas em tempo hábil, podem comprometer o bom funcionamento do controle interno da empresa.

2.5 Avaliação do controle interno

Os controles internos utilizados pela empresa devem ser monitorados e avaliados constantemente. Pois através de um *feedback*, desses controles, é possível verificar se os resultados obtidos estão sendo satisfatórios com os fins para qual foram criados.

A avaliação é a base final do processo utilizado para mensurar o controle interno. O ciclo das tarefas envolve:

- a) levantamentos preliminares;
- b) ponderação dos fatores e princípios do controle interno;
- c) levantamento dos dados básicos para atenção de rotinas e funções;
- d) planejamento da análise do controle.
- e) avaliação;
- f) pesquisas sobre erros que escapam ao controle interno (SÁ, 2002, p. 110).

Para que a avaliação, nos controles internos, de uma empresa, seja iniciada, é preciso que se conheça, todas as operações que são realizadas em um determinado setor. O conhecimento dessas operações se dá pelo levantamento de informações na forma de entrevistas, questionários e leitura das normas internas da empresa. Com as informações obtidas, as operações são documentadas na forma de memorando narrativo, fluxogramas e cópia de modelos de documentos para que sejam avaliadas.

Consoante Almeida (1996, p. 60), a avaliação do sistema de controle interno compreende:

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

Para o Junior (1998), a avaliação de controles se processa pelo levantamento dos sistemas da empresa, pode ser evidenciado de quatro formas diferentes:

a) Questionários narrativos

São compostos de uma série de questões que, em conjunto com as respostas

apropriadas, descrevem os aspectos significativos de um sistema de controle manual ou computadorizado.

Almeida (1996, p. 60) diz que; “questionários funcionam como um guia no sentido de evitar que o auditor omita a avaliação de uma parte importante das operações da empresa e, também servem para padronizar a forma de descrição do sistema”.

Exemplos:

Perguntas que podem compor o questionário narrativo, de acordo com Sá (2002):

- a.1) Quem autoriza a compra (que cargo)?
- a.2) As entradas são registradas em um livro de entradas?
- a.3) Há confronto, para controle, do livro de entradas com as contas de compras da escrita contábil?
- a.4) Existem conferências físicas periódicas dos estoques? Como é feita e por quem?
- a.5) As diferenças encontradas são ajustadas? Qual o documento para o ajuste?

b) Questionários sim / não:

Compostos de questões que exigem a resposta sim, não ou não aplicável. Via de regra a resposta “não” corresponde a uma falha.

Conforme Crepaldi (2002, p. 234) neste tipo de questionário,

(...) as questões devem ser formuladas de modo que uma resposta afirmativa implique numa condição satisfatória. Uma resposta negativa indica um ponto fraco em relação àquele item em particular.

Exemplos:

Questões neste questionário, segundo Franco e Marra (2001, p. 272),

Os procedimentos adotados pela empresa para vendas obedecem aos seguintes preceitos:

- b.1) Há segurança de que todo o produto vendido é regularmente faturado?
- b.2) Todas as saídas são regularmente acompanhadas de notas fiscais?
- b.3) As devoluções eventualmente efetuadas pelos clientes são controladas?

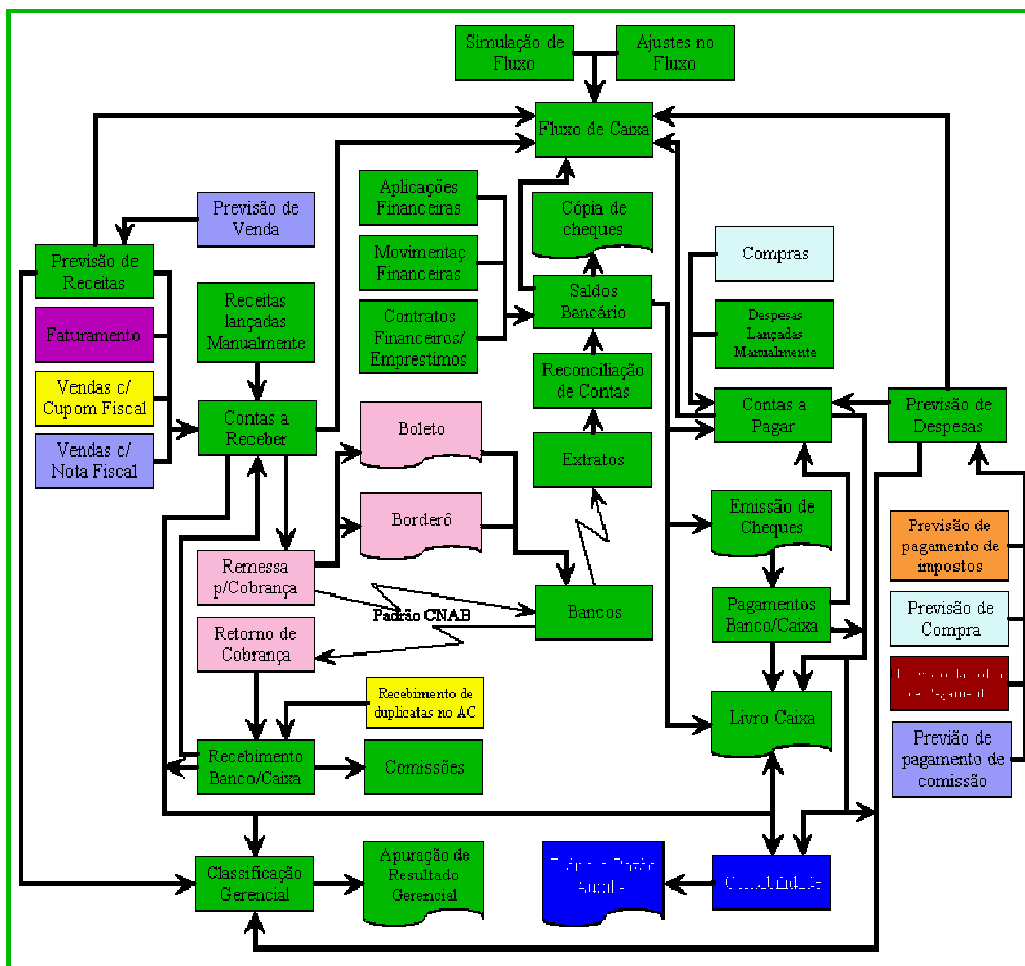
c) Fluxogramas:

São elaborados de forma a assegurar um entendimento perfeito de aspectos

importantes e relevantes de um sistema e de seus controles.

Segundo Crepaldi (2002, p. 234),

(...) o fluxograma constitui uma técnica analítica que utiliza símbolos para descrever uma rotina passo a passo em um ou mais departamentos, evidenciando o movimento de documentos desde sua origem até sua disposição final.



FONTE: Disponível em: <http://utilsoft.com.br/empresautil/RxD/images/rxd_fluxo.gif>.

FIGURA 1 – Exemplo de fluxograma.

d) Descrição propriamente dita:

Consiste, como o próprio nome diz, na descrição do sistema da empresa, quais os setores ou pessoas estão envolvidos e as rotinas internas que cada um exerce na empresa. Requer que seja elaborada por um avaliador experiente e que sejam feitas com todo o pessoal envolvido no sistema estudado.

A avaliação de um sistema de controle interno é realizada com base na experiência, no conhecimento do assunto em especial, a cerca dos princípios de controle interno.

Segundo Almeida (1996), os testes de observância servem para avaliar se o sistema de controle interno atual, adotado pela empresa, compreende determinar os erros ou irregularidades, que poderiam acontecer e verificar se este sistema detectaria de imediato esses erros ou irregularidades.

Os testes de observância consistem em a organização se certificar de que o sistema de controle interno levantado é o que realmente esta sendo utilizado. Acontece com frequência que uma empresa tem um excelente sistema de controle interno descrito em seu manual de procedimentos; entretanto, na prática, a situação é totalmente diferente (ALMEIDA, 2003, p. 73).

Os testes de observância poderão ser aplicados através da observação da execução dos trabalhos pelos funcionários, inspeção de documentos, inspeção de registros e outros.

Dessa forma, na avaliação dos controles internos é possível detectar se os procedimentos, que estão sendo efetivamente realizados na empresa, estão conforme descritos no manual de procedimentos. As inconsistências encontradas devem ser informadas à administração, através de um relatório, a fim de realizar ajustes nos controles internos.

Percebe-se, assim, a importância do controle interno para a eficiência e eficácia das atividades dentro da empresa, auxiliando os administradores no desempenho de suas atribuições, fornecendo-lhes análises, avaliações e informações relativas às atividades operacionais e administrativas.

2.6 Aspectos do estoque

Para a realização do presente trabalho, nos estoques de uma empresa, foram definidos alguns conceitos importantes sobre o determinado ativo.

O conceito contábil de estoques, de acordo com Ludícibus et al. (2007, p. 104) “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”.

As empresas comerciais possuem valores significativos investidos em estoque. Por isso, é indispensável à utilização de procedimentos eficientes de controle interno, pois através destes a empresa poderá controlar o acesso a estes ativos, efetuar o confronto destes com os registros contábeis e assim evitar perdas ou desvios nos estoques. Conforme Dias (1991, p. 21), “Quanto maior o investimento no estoque tanto maior é a capacidade e a responsabilidade de cada departamento da empresa”.

Os estoques estão diretamente ligados às principais atividades de empresas comerciais e envolvem problemas de administração, controle, contabilização e principalmente avaliação.

Segundo Dias (1991, p. 30), “a administração de estoques exige que todas as atividades envolvidas com controle de estoques, qualquer que seja a forma, sejam integradas e controladas em um sistema em quantidades e valores”.

Devido à existência de um grande volume de operações que envolvem os estoques, todas as atividades devem ser devidamente controladas e fiscalizadas para que não ocorram desvios. Os sistemas utilizados devem proporcionar aos administradores informações confiáveis, a fim de proteger o patrimônio da empresa.

Consoante Iudícibus et al. (2007, p. 104) “o momento da contabilização de compras de itens do estoque, assim como o das vendas a terceiros, deve ser o da transmissão do direito de propriedade dos mesmos”.

Assim, o importante na determinação sobre se os itens integram ou não a conta de estoques, não é sua posse física, mas o direito de sua propriedade.

Os estoques estão, normalmente, representados por:

- a) itens que existem fisicamente em estoques, excluindo-se os que estão fisicamente na empresa, mas que são de propriedade de terceiros, sejam por terem sido recebidos em consignação, seja para beneficiamento ou armazenagem por qualquer outro motivo;
- b) itens adquiridos pela empresa, mas que estão em trânsito, a caminho da sociedade, na data do balanço, quando sob condições de compra, ponto de embarque (fábrica ou depósito do vendedor);
- c) itens da empresa que foram remetidos para terceiros em consignação, normalmente em poder de prováveis fregueses ou outros consignatários, para aprovação e possível venda posterior, mas cujos direitos de propriedade permanecem com a sociedade;
- d) itens de propriedade da empresa que estão em poder de terceiros para armazenagem, beneficiamento, embarque etc (IUDÍCIBUS et al., 2007, p. 104).

A contabilização dos estoques deve ser feita com base nas mercadorias que

pertencem à empresa e não nas mercadorias que estão fisicamente em seu poder. Segundo Oliveira (1999, p. 181), “o estoque representa o custo das mercadorias possuídas por uma empresa numa data específica”.

Em uma empresa comercial, a circulação de mercadorias ocorre através das operações de compra e venda. As vendas de mercadorias geram uma receita de vendas, que é apurada com base no custo da mercadoria vendida (CMV). Entende-se o termo, custo da mercadoria vendida, como o preço pago pela mercadoria, acrescido de outras despesas que foram necessárias para sua movimentação, diminuindo os impostos recuperáveis e o valor de mercado. O custo deve compreender todos os gastos que a empresa realiza para adquirir mercadorias e colocá-las em condições de serem vendidas. Sendo apurado através da adição de estoque inicial e compras, subtraindo o valor de estoque final.

De acordo com Ludícibus et al. (2007) existem quatro métodos de atribuições de preços aos estoques:

a) Preço específico:

Significa valorizar cada unidade do estoque ao preço efetivamente pago para cada item especificamente. É utilizado somente quando é possível fazer a determinação do preço específico de cada unidade.

b) Peps ou *Fifo*

Neste método, é dada baixa no estoque, pelo custo de aquisição, seguindo a regra; primeira que entra é a primeira que sai. À medida que ocorrem as vendas, vai-se dando baixa, a partir das primeiras compras, ou seja, vendem-se antes as primeiras mercadorias compradas. Entende-se que por este método, são atribuídos aos estoques os custos mais recentes.

c) Ueps ou *Lifo*

Este método consiste em dar baixa no estoque pelo custo de aquisição da última mercadoria comprada, ou seja, última que entra é a primeira que sai.

Entende-se que por este método, são atribuídos aos estoques os custos mais antigos, o que pode evidenciar um custo maior. Devido a essa atribuição, esse método não é permitido pela legislação, pois o lucro obtido é menor e, conseqüentemente os impostos também serão menores.

d) Média ponderada móvel

Por este critério, o valor médio de cada mercadoria, em estoque, altera-se pelas compras de outras unidades por um preço diferente. Assim, ele será calculado dividindo-se o custo total do estoque, pelas unidades existentes.

O processo de contabilização ocorre de acordo com o método de controle do custo das mercadorias vendidas. Conforme Equipe de professores da FEA/USP, existem dois sistemas para calcular este custo:

- a) Inventário periódico: quando efetuamos as vendas sem um controle paralelo e concomitante de nosso estoque e, portanto, sem controlar o CMV. Quando necessitamos apurar o resultado obtido com a venda das mercadorias fazemos um levantamento físico para avaliação do estoque de mercadorias existentes naquela data; e pela diferença entre o total das mercadorias disponíveis para venda durante o período e esse estoque final, obtendo o CMV desse período;
- b) Inventário permanente: quando controlamos de forma contínua o estoque de mercadorias, dando-lhe baixa, em cada venda, pelo custo dessas mercadorias vendidas. Esse controle permanente é efetuado sobre todas as mercadorias que estiverem a disposição para a venda, isto é, este controle é efetuado sobre as mercadorias vendidas e sobre as mercadorias que não foram vendidas (estoque final). Pela soma dos custos de todas as vendas, teremos o CMV total do período.

Ludícibus (2004) considera o inventário permanente como o melhor sistema, pois possibilita um controle de estoque eficiente e contínuo. A baixa das mercadorias, pelo custo, ocorre no momento da venda. Assim, após cada operação de venda e sua devida contabilização, é possível obter o valor das vendas atualizado, o valor do custo com o total acumulado até a data e o valor das mercadorias refletindo o valor exato do estoque físico.

A quantidade física de estoque precisa ser corretamente determinada, na data do balanço, para que sejam evitadas distorções nas demonstrações financeiras.

Para Ludícibus et al. (2007, p. 123),

(...) a apuração quantitativa depende da existência de controles analíticos adequados e mantidos em dia e agregados a um bom sistema de controles internos. Esses aspectos, logicamente, são importantes não só para fins contábeis mas também e principalmente para fins gerencias.

Entende-se que é de extrema importância à existência de controles internos

nos estoques, pois estando esses controles bem organizados, as empresas podem adotar contagens rotativas, feitas durante o exercício, e assim evitar a contagem física na data do balanço.

3 METODOLOGIA

O desenvolvimento deste trabalho teve início com o levantamento de dados realizados, através da revisão bibliográfica, que segundo Cervo; Bervian (2006, p. 65), procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. Desse modo, procurar-se-á uma maior compreensão sobre a utilização dos instrumentos de controles internos para a gestão empresarial, que devem ser entendidos como um processo que pretende reter a maior quantidade de informações necessárias para o aprofundamento do assunto em questão.

O procedimento técnico utilizado foi um estudo de caso realizado no setor de estoques, de uma rede de supermercados de Santa Maria – RS, para obter um conjunto de informações, que foram utilizadas para descrever e avaliar os controles internos dos estoques da empresa.

O método de pesquisa adotado foi o método dedutivo, pois o trabalho partiu de uma análise geral para o particular, para chegar a uma conclusão necessariamente verdadeira. Com base na bibliografia referente ao assunto, foram avaliados os controles internos desenvolvidos em uma empresa, em particular.

A pesquisa realizada foi do tipo qualitativa e descritiva, tendo como objetivo a descrição das características de determinada empresa, com a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Segundo o propósito do trabalho, foi utilizada a avaliação formativa. Foram identificados os procedimentos de controle interno nos estoques da empresa, a fim de avaliar e sugerir melhorias para o aperfeiçoamento desses controles.

A avaliação dos controles internos dos estoques foi dividida em quatro etapas. Primeiramente, foi realizado um levantamento de dados referentes ao tema. Após foi realizada uma visita na empresa, para conhecimento geral das atividades. Na terceira etapa foram aplicados questionários com os funcionários responsáveis pelos setores envolvidos nos estoques de mercadorias, com o objetivo de obter informação a respeito de como o sistema funciona e como ele é controlado pela empresa. Para um melhor entendimento, as operações da empresa foram descritas e demonstradas, por meio de fluxogramas. Posteriormente, as informações obtidas foram avaliadas de acordo com os princípios de controle interno e com os aspectos legais referentes ao assunto. Durante a avaliação foi possível identificar que a

maioria dos controles adotados pela empresa estão adequados, porém alguns precisam ser aperfeiçoados. Foram dadas sugestões para esses controles, a fim de adequar os controles existentes e assim auxiliar os administradores a atingir os objetivos da empresa.

Os resultados da avaliação dos procedimentos de controle interno dos estoques foram utilizados para elaboração e conclusão deste trabalho.

4 AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

4.1 Descrição do campo de estudo

A empresa foi criada, no ano de 1996, por treze empresários do ramo de supermercados da cidade de Santa Maria, com objetivo inicial de comprar mercadorias com menores preços.

Atualmente, a empresa possui, entre sócios e franqueados, 64 (sessenta e quatro) supermercados no interior do estado. A sociedade é constituída por pessoas físicas, representantes dos supermercados fundadores. O sistema de franquias utilizado pela empresa cede ao franqueado o direito de uso da marca, o benefício de comprar pelo menor preço e a utilização do *marketing* das ofertas em televisão, rádio e encartes. Em função desses benefícios, o franqueado paga uma mensalidade fixa à empresa.

Cada franqueado é responsável pela administração do seu negócio, mantendo a loja em condições favoráveis para o atendimento aos clientes. Os franqueados devem ter, em suas lojas, todas as mercadorias com os preços utilizados nas ofertas, porém possuem autonomia para adquirir outras mercadorias e determinar o preço de venda dessas.

Através desta nova empresa, foi possível negociar menores preços e melhores condições de pagamento com os fornecedores, em função do grande volume de mercadorias compradas. Outro motivo para a criação foi à possibilidade de ratear, entre os franqueados, os elevados gastos com publicidade e propaganda. Desta forma, os pequenos supermercados da cidade puderam competir com as grandes empresas do ramo.

A sede está instalada em um prédio de 4.000m² e possui 35 funcionários divididos entre os setores de: compras, vendas, estoque e financeiro. No decorrer do trabalho, todos os supermercados serão identificados como franqueados.

A empresa está organizada sob a forma de sociedade limitada, organizada por meio de um Conselho Administrativo, formado pelos sócios e presidente. Todas as decisões administrativas são definidas pelo Conselho, em reuniões, na sede da empresa. A gestão da presidência tem mandato definido por um período de seis anos.

A criação da sociedade objetivou beneficiar os supermercados franqueados. Os gastos da empresa são cobertos por uma margem adicionada ao preço de venda das mercadorias e também pela mensalidade cobrada dos franqueados.

A principal característica desta empresa é adquirir mercadorias em função da necessidade de compra dos franqueados e transferir para esses na forma de venda. Também é atribuição da empresa definir e fazer a divulgação dos produtos que serão ofertados, através de propagandas em rádio, televisão e encartes impressos.

Para auxiliar e agilizar os processos administrativos e operacionais é utilizado um *software* que será denominado, na descrição das atividades da empresa, como sistema.

A empresa não possui um manual impresso com os procedimentos, métodos ou rotinas de cada função ou setor, porém existem normas internas de conduta e rotinas de trabalho desempenhadas e conhecidas por todos os funcionários.

A contabilidade da empresa é terceirizada por um escritório privado, localizado na cidade de Santa Maria. O escritório utiliza a importação dos lançamentos da escrita fiscal e parte dos lançamentos contábeis, realizados no sistema.

4.2 Levantamento das atividades

Neste item, será demonstrado o levantamento e descrição das atividades desenvolvidas no setor de estoques da empresa, objeto de estudo. Serão apresentadas, em descrição, as atividades de entradas e saídas de mercadorias e controle de estoques.

As informações apresentadas foram coletadas por meio de aplicação de questionários e observações. A descrição do procedimento de aplicação, bem como os seus modelos, será apresentada no decorrer do trabalho.

4.2.1 Entradas de mercadorias

O estudo das entradas de mercadorias foi dividido, para fins de apresentação, em entradas de mercadorias em geral e entradas de mercadorias de hortifruti. A justificativa para essa divisão é que as atividades que envolvem esses dois tipos de mercadorias se diferem em alguns aspectos.

Os dados coletados referente à entrada de mercadorias, bem como a identificação dos responsáveis por esse setor, foram obtidas por meio de questionários aplicados, na empresa, aos funcionários envolvidos no processo.

O questionário de compras de mercadorias em geral, constante no Anexo A, foi respondido no dia 16 de Março, pelo gerente de negócios e durou cerca de uma hora. O questionário de controle de estoque, que envolve o recebimento de mercadorias, constante no Anexo C, foi respondido, no dia 22 de Maio de 2009, pelo fiscal de depósito e teve a duração de quarenta minutos.

As informações referentes à entrada de hortifruti foram obtidas através da aplicação de questionário ao responsável pelas compras desse setor. O questionário de hortifruti, constante no Anexo D, foi respondido, no dia 28 de Maio, pelo gerente administrativo e durou cerca de trinta minutos.

4.2.1.1 Entrada de mercadorias em geral

O processo de entrada de mercadorias é iniciado na programação da compra até o recebimento das mercadorias adquiridas pela empresa. Este processo ocorre de duas formas: pela realização da compra das mercadorias e o seu respectivo recebimento e pela devolução de venda dos franqueados, que posteriormente serão devolvidos aos fornecedores.

4.2.1.1.1 Realização das compras

O procedimento de compra adotado pela empresa é iniciado através do recebimento das propostas dos fornecedores. Os fornecedores visitam a empresa diariamente e apresentam para o coordenador de negócios os seus melhores preços e produtos. Durante esta negociação, são definidos: quais serão os procedimentos adotados no caso de devolução de mercadorias, qual o local de recebimento e qual o prazo para pagamento da compra. Todas as compras realizadas pela empresa são a prazo, ou seja, o pagamento deve ocorrer, geralmente, 28 dias após a data de aquisição das mercadorias.

O coordenador de negócios reúne todas as propostas recebidas, elabora planilhas e apresenta, em reunião, para os franqueados. Essa reunião é realizada três vezes por semana, na sede da empresa, para que sejam escolhidos os menores

preços. Os franqueados também decidem, nesta reunião quais os produtos que farão parte das ofertas e seus respectivos preços, com base nos preços da concorrência. A elaboração do preço das demais mercadorias é controlada pelo sistema do setor de compras. No custo dessas, é adicionada uma margem que serve para suprir os gastos com impostos da empresa.

Após decidirem quais os produtos que possuem o menor preço, o coordenador de negócios elabora uma lista de produtos, com os respectivos preços, para ser encaminhado através de um sistema utilizado por todos os franqueados. Através dessa lista de produtos, serão informados aos franqueados quais os fornecedores que não aceitam devoluções de mercadorias e quais os produtos que possivelmente entrarão em oferta. Também compõe essa lista, o *mix* de produtos de cada fornecedor. Nessa lista, os produtos que irão entrar em ofertas são identificados por números, sendo o número um as ofertas da televisão e o número dois as ofertas do encarte.

O *mix* de produtos é analisado, individualmente, de acordo com a necessidade de compra de cada franqueado. Os produtos escolhidos para participarem de ofertas precisam ser comprados pelos franqueados, em uma quantidade definida de acordo com a necessidade de cada loja. Logo após, o pedido de compra é enviado para a central através do sistema utilizado.

Os pedidos são recebidos pelos funcionários do setor de compras que são encarregados de efetuar a união desses, para a elaboração do pedido total de cada fornecedor. Este pedido total é encaminhado ao coordenador de negócios, que efetua os ajustes e fecha os lotes com o total de produtos a serem pedidos pela central. Os ajustes são necessários, pois muitas vezes os fornecedores exigem um pedido mínimo de produtos e, quando esse número não é atingido, o responsável pela compra entra em contato com o fornecedor para esse analisar a possibilidade de vender nessas condições. A maioria dos fornecedores aceita o volume solicitado pela distribuidora. Quando o fornecedor aceita somente o número de produtos pré-estabelecidos, o coordenador de negócios aumenta o pedido, ou seja, compra as mercadorias que faltam para compor o pedido mínimo. Esses produtos extras que foram comprados, são posteriormente divididos para todos os franqueados e o pedido de cada lojista é aumentado automaticamente.

De acordo com a quantidade que será comprada pela central, alguns fornecedores concedem bonificações. Essas bonificações são distribuídas aos

franqueados, conforme o volume de compra realizado por cada um deles.

Os fornecedores são comunicados pelo coordenador de negócios do pedido total de compra da central, através de e-mail ou telefone. Sendo assim, a compra dos produtos é efetuada, finalizando o processo de realização da compra.

Como a empresa funciona como uma central de compras, a maioria das mercadorias compradas pela rede é baseada nos pedidos realizados pelos franqueados, exceto quando o pedido mínimo do fornecedor não é atingido. Logo tudo que é comprado pela rede é repassado, na forma de venda, aos franqueados.

Existem cerca de cinco funcionários responsáveis pelo setor de compras. Um desses funcionários é o coordenador de negócios que é o responsável pelo atendimento aos fornecedores, pela apresentação das propostas nas reuniões, pela elaboração da lista de produtos enviada aos franqueados e pela realização da compra. Este funcionário tem a autonomia de definir a quantidade de produtos a serem comprados pela rede para a garantia do preço delimitado, em reunião, quando o pedido mínimo exigido pelo fornecedor, não é atingido. Os demais colaboradores são responsáveis pelo envio da lista de produtos e pelo recebimento e organização dos pedidos de compra dos associados.

O processo de realização das compras está demonstrado no fluxograma abaixo:

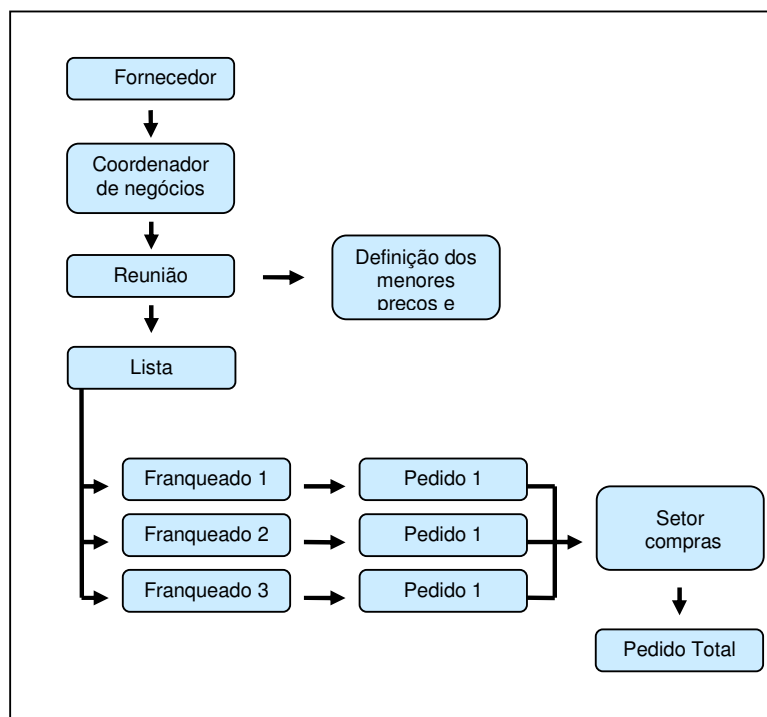


FIGURA 2 – Processo de realização das compras.

4.2.1.1.2 Recebimentos das mercadorias compradas

No momento da negociação da compra entre o gerente de negócios e os fornecedores, fica determinado qual será o local de recebimento das mercadorias. Este recebimento pode ocorrer na sede da empresa e nas lojas de cada franqueado.

4.2.1.1.2.1 Na sede da empresa

4.2.1.1.2.1.1 Mercadorias compradas pela empresa

O recebimento de mercadorias, na central de compras, ocorre diariamente das 8h às 11h e das 14h às 17h e é realizada de acordo com a chegada das cargas dos fornecedores.

Logo após chegada à central, os fornecedores entregam a nota fiscal de compra, em nome da empresa, ao chefe de depósito e aguardam, no estacionamento, para que possam efetuar o descarregamento das mercadorias. A ordem de descarregamento é realizada de acordo com a chegada dos fornecedores,

com exceção dos hortifruti e dos produtos que necessitam de refrigeração, pois possuem preferência para o descarregamento.

Existe a necessidade da verificação do local de recebimento das mercadorias. Essa conferência é realizada pelo chefe de depósito que verifica com o setor de compras qual é o local correto de recebimento. Se o local de recebimento for às lojas dos franqueados, a mercadoria não é recebida na central. O auxiliar de escritório do depósito é o responsável por realizar a conferência da quantidade e do preço dos produtos que estão na nota fiscal de entrada com o respectivo pedido total.

Quando não existir divergências entre esses documentos, a nota fiscal é encaminhada aos conferentes. As mercadorias são descarregadas do caminhão e colocadas em estrados de madeira ou plástico, denominados *pallets*, para que seja efetuada a comprovação de que todas as mercadorias descarregadas são as mesmas que constam na nota fiscal. Os *pallets* têm a função de otimizar o transporte de cargas realizado no depósito, através de empilhadeiras.

Essa verificação ocorre, normalmente, pela conferência da descrição da caixa dos produtos. Em produtos menores ou de maior valor, ocorre uma verificação mais detalhada, os conferentes abrem as caixas para se certificarem que o produto que está dentro da caixa é o mesmo que consta na nota fiscal.

Como o volume de mercadorias recebidas, na empresa, é grande, o auxiliar de escritório do depósito e os conferentes encontram problemas durante a conferência, como a existência de diferença entre nota fiscal de compra e pedido total de compra, tanto em quantidade como em preço de produtos ou diferença entre produtos descarregados e listados na nota fiscal.

Quando ocorrem diferenças entre o pedido total e a nota fiscal de compra, o auxiliar de escritório do depósito comunica ao coordenador de negócios para que seja iniciada uma negociação com o fornecedor. A maioria dos fornecedores efetua descontos, para que a empresa possa receber a mercadoria; evitando, assim, prejuízos tanto para o fornecedor, quanto para a empresa.

A ocorrência de divergências entre os produtos descarregados e os produtos listados na nota fiscal de compra, normalmente, gera uma devolução de toda a mercadoria. Algumas vezes, são descarregadas mercadorias em uma quantidade menor do que a quantidade que consta na nota fiscal de compra. Nesse caso, o conferente comunica o auxiliar administrativo do setor de vendas que é o responsável pela emissão de uma nota de devolução por falta ao fornecedor. A

emissão dessa nota gera um desconto na respectiva fatura. Quando ocorrem diferenças com relação ao sabor e fragrância dos produtos, sem que exista alteração no preço, as mercadorias são, normalmente, aceitas. A empresa tenta evitar a devolução de mercadorias, pois, quando essa operação é realizada, o franqueado fica sem o produto que, muitas vezes, já foi publicada como oferta no encarte de produtos.

No momento da conferência, os funcionários também ficam atentos às avarias causadas pelo transporte das mercadorias. A negociação das avarias depende de quem está realizando a entrega da mercadoria, ou seja, o fornecedor ou a transportadora. Quando esse tipo de perda é identificado pelos conferentes, que são os responsáveis por essa fiscalização, o chefe de depósito é comunicado para que realize uma negociação com o responsável pelo transporte. A maioria das transportadoras efetua o pagamento relativo ao produto perdido para que não ocorra a devolução de toda a mercadoria. Se o responsável pelo transporte não efetuar o pagamento, o conhecimento de frete fica retido na empresa e só é devolvido após a negociação ser concluída com o fornecedor. Quando o transporte da mercadoria é realizado pelo próprio fornecedor e são encontradas avarias nos produtos, o conferente comunica ao chefe de depósito, que encaminha para o coordenador de negócios dar início a uma negociação com o fornecedor. Todas as mercadorias que chegam até a empresa passam por esse processo de conferência, inclusive as bonificações.

Alguns fornecedores bonificam a empresa, através de mercadorias, de acordo com a quantidade comprada. A nota fiscal de bonificação é encaminhada para o auxiliar administrativo do setor de vendas para que este efetue o lançamento desta nota fiscal no sistema. Algumas bonificações são utilizadas para substituir mercadorias que faltaram no pedido ou que foram avariadas do depósito da empresa. Outras são repassadas aos franqueados como bonificações de acordo com o volume de compra.

O auxiliar de escritório do depósito é o responsável por encaminhar a nota fiscal de compra ao setor de vendas, logo após o recebimento da mercadoria, para que seja efetuado o lançamento das mercadorias no sistema.

4.2.1.1.2.1.2 Mercadorias compradas pelos franqueados

São recebidas, na sede da empresa, algumas mercadorias que foram

compradas por esta, mas, diferentemente do processo constante no item 4.2.1.1.2.1.1, as notas fiscais de compra são emitidas pelo fornecedor em nome do franqueado.

A conferência dessas mercadorias ocorre da mesma forma que as demais. No entanto, a nota fiscal de compra não é enviada ao setor de vendas e, conseqüentemente, esta mercadoria não é lançada no sistema que controla o estoque da empresa.

Após a conferência, os auxiliares de depósito organizam as mercadorias nos boxes dos franqueados e a nota fiscal de compra é enviada para o escritório do depósito e é anexada na prancheta do respectivo franqueado.

O processo de recebimento das mercadorias está demonstrado no fluxograma abaixo:

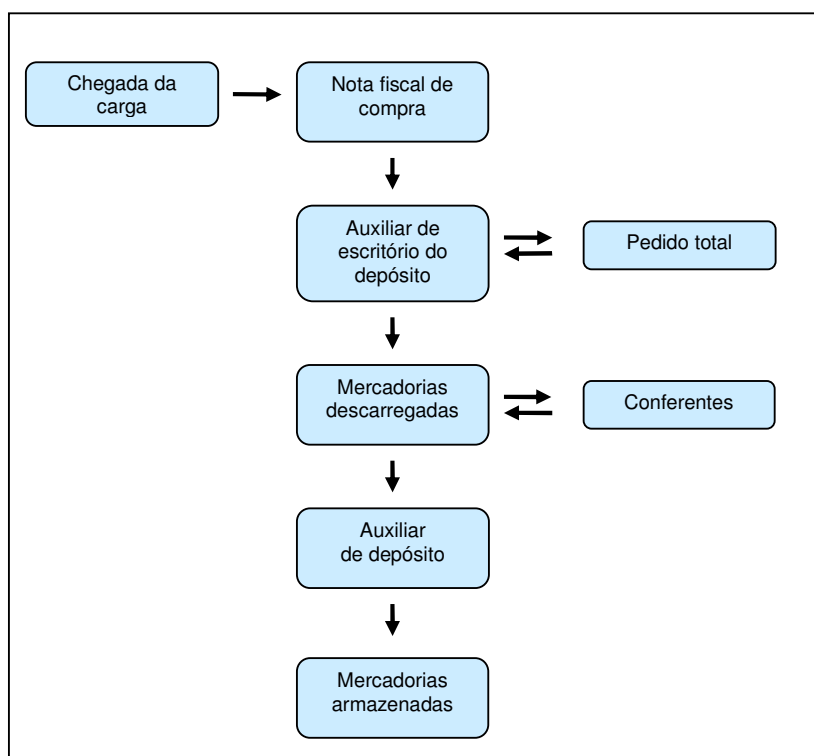


FIGURA 3 – Processo de recebimento das mercadorias.

4.2.1.1.2.2 Nas lojas dos franqueados

Existem algumas mercadorias que são compradas pela empresa e entregues na loja de cada franqueado. No entanto, para isso acontecer, a nota fiscal de compra

é emitida pelo fornecedor em nome do respectivo franqueado. Todo o processo de recebimento e conferência dessas mercadorias é de responsabilidade dos franqueados.

4.2.1.1.3 Recebimento de devoluções de venda

No caso de devoluções de mercadorias, os franqueados emitem uma nota fiscal de devolução de compra à central. As mercadorias são levadas pelos franqueados até a sede da empresa para que o coordenador de negócios possa efetuar a devolução com o fornecedor.

Quando estas mercadorias chegam à central, a nota fiscal de devolução é entregue ao auxiliar de escritório do depósito. Esse é o responsável por se certificar, com o coordenador de negócios, se estas mercadorias foram compradas através da central e se os fornecedores aceitam estas devoluções.

Sendo confirmadas estas informações, a nota fiscal é encaminhada aos conferentes, para que façam a verificação das mercadorias devolvidas com a nota fiscal. Após a conferência, os produtos são levados pelos auxiliares de depósito, para um local específico no estoque.

A nota fiscal de devolução é encaminhada ao setor de faturamento para que seja lançada no sistema, voltando a fazer parte do estoque de produtos da central.

4.2.1.2 Entrada de hortifruti

O processo de entrada dessas mercadorias é iniciado na programação da compra até o recebimento das mercadorias adquiridas pela empresa. O preço desses produtos é muito variável, pois está relacionado diretamente com a safra e também com as variações climáticas.

4.2.1.2.1 Realização das compras de hortifruti

Diferente da realização da compra das demais mercadorias, o responsável pela compra do hortifruti não recebe propostas dos fornecedores. A busca dos menores preços acontece pelo contato com o fornecedor, geralmente por telefone, através do gerente administrativo ou através do auxiliar de escritório, que fica na

CEASA/RS (Central de abastecimento).

Os menores preços coletados são informados para os franqueados, através da reunião, para que esses decidam quais os produtos que serão ofertados. Nem todos os preços são levados para a reunião, pois a negociação com o fornecedor precisa ser rápida para a garantia do menor preço.

Após a definição dos preços e produtos que serão ofertados, o coordenador de negócios inclui na lista de produtos que é encaminhada para os franqueados. A compra do hortifruti é realizada de acordo com o pedido de cada franqueado, conforme já foi descrito na realização das compras das demais mercadorias constante no item 4.2.1.1.1.

Existem dois funcionários responsáveis pela negociação com os fornecedores. O auxiliar de escritório é responsável por fazer a coleta de preços dos hortifruti na CEASA e repassar ao gerente administrativo, também é responsável por realizar a compra de acordo com o pedido dos franqueados na CEASA. O gerente administrativo é quem efetua a compra dos produtos de hortifruti junto aos demais fornecedores.

4.2.1.2.2 Recebimento do hortifruti

O recebimento do hortifruti ocorre nas segundas, terças e sextas-feiras e tem prioridade em relação aos demais produtos.

Após o descarregamento destas mercadorias é realizada a conferência da nota fiscal de compra com o pedido total pelo auxiliar de escritório do depósito. Algumas vezes, ocorrem divergências entre a nota fiscal de compra e o pedido total, por causa das perdas causadas devido à alta perecibilidade desses produtos.

A perda do hortifruti ocorre com frequência, porém é controlada e compensada pela empresa. O gerente administrativo, junto com os conferentes realiza a verificação das condições dos hortifruti como: quantidade, peso, amadurecimento, machucados e ataque de pestes. Quando alguma dessas condições não satisfaz a empresa, o gerente administrativo negocia com o fornecedor, logo após o recebimento, a troca destes produtos por outros ou por descontos. Quando a perda de produtos acontece na loja do franqueado, o franqueado entra em contato com o auxiliar de escritório que vai para a CEASA, para que este realize a substituição daquele produto, por produtos recebidos em

bonificação pela empresa ou por descontos nas próximas compras. Em alguns casos, estima-se o percentual de perda do produto e este percentual é adicionado ao preço de venda do produto.

Após a conferência, os produtos são alocados em locais específicos dentro do depósito. Estes produtos não são separados nos boxes de cada franqueado, pois a movimentação entre o recebimento e a distribuição acontece rapidamente.

4.2.1.3 Aspectos contábeis das entradas de mercadorias

O registro contábil das entradas de mercadorias é realizado pela contabilidade através da importação de dados, gerados pelo sistema do setor de vendas. O auxiliar administrativo do setor de vendas é o responsável pelo lançamento das notas fiscais de compra e pela impressão do relatório de entradas do período.

As notas fiscais de compra, juntamente com o relatório, são enviadas ao escritório de contabilidade quinzenalmente, para realização da conferência. Feita a conferência, nota por nota, do livro de entrada, a funcionária realiza a digitação do resumo por c.f.o.p. no sistema informatizado do escritório. Esses valores são transferidos para o livro de apuração do ICMS.

O livro fiscal de entrada é impresso diretamente na empresa, após verificação das informações realizada pela contabilidade.

4.2.2 Saída de mercadorias

O estudo das saídas de mercadorias foi dividido, para fins de apresentação, em saída de mercadorias em geral e saída de mercadorias de hortifruti. A justificativa para essa divisão é a mesma descrita no item 4.2.1.

As informações, referentes à saída de mercadorias, foram obtidas através da aplicação de questionários e do acompanhamento das rotinas da empresa. O questionário de saídas, constante no Anexo B, foi respondido no dia 8 de Maio, pelo auxiliar administrativo do setor de vendas e teve a duração de uma hora. Após a aplicação deste questionário, acompanhou-se as atividades da empresa.

A coleta de dados, referente à saída de hortifruti, foi obtida através de questionários aplicados, na empresa, com o responsável pelas compras desse setor.

O questionário de hortifruti, constante no Anexo D, foi respondido no dia 28 de Maio, pelo gerente administrativo e durou cerca de vinte minutos.

4.2.2.1 Saída de mercadorias em geral

O processo de saída das mercadorias é realizado diariamente. Inicia-se no momento em que a nota fiscal de venda é emitida e finaliza-se quando as mercadorias são distribuídas aos franqueados.

4.2.2.1.1 Realização das vendas

O procedimento adotado pela empresa, na realização das vendas, é baseado no pedido de compra dos franqueados e no preço de venda elaborado pelo coordenador de negócios.

Quando esses documentos são encaminhados para o setor de vendas, os funcionários deste setor são os responsáveis pelo lançamento do preço de venda no sistema e da quantidade de cada produto que será vendido. Os sistemas utilizados pelo setor de compras e pelo setor de vendas não são integrados, por isso é necessário que o preço de venda seja novamente lançado no sistema para emissão da nota fiscal de venda.

Como a empresa efetua todas as compras de mercadorias a prazo, conforme já descrito no processo de realização das compras, todas as vendas são efetuadas da mesma forma, ou seja, o prazo concedido pelo fornecedor à empresa é o mesmo concedido aos franqueados. Para que a nota fiscal de venda seja emitida, os funcionários efetuam a conferência do prazo para pagamento da nota fiscal de compra dos produtos que serão vendidos aos franqueados.

Após essa conferência, a nota fiscal de venda é emitida. A quarta via dessa nota é separada e encaminhada para a contabilidade e as outras vias são enviadas ao escritório do depósito. Toda nota fiscal de venda emitida gera, no sistema, um débito na conta de cada franqueado, controlado pelo setor financeiro.

O auxiliar de escritório é o responsável pela organização das notas fiscais nas pranchetas de cada franqueado. Essas pranchetas são numeradas e penduradas em uma parede do escritório do depósito, para facilitar a identificação.

O setor de vendas é composto por dois funcionários. Sendo o auxiliar

administrativo o encarregado de fazer o lançamento das notas fiscais de compra no sistema desse setor e também efetuar o lançamento das notas fiscais de venda. O outro colaborador auxilia na emissão e organização das notas fiscais de venda.

O processo de realização das vendas está demonstrado no fluxograma abaixo:

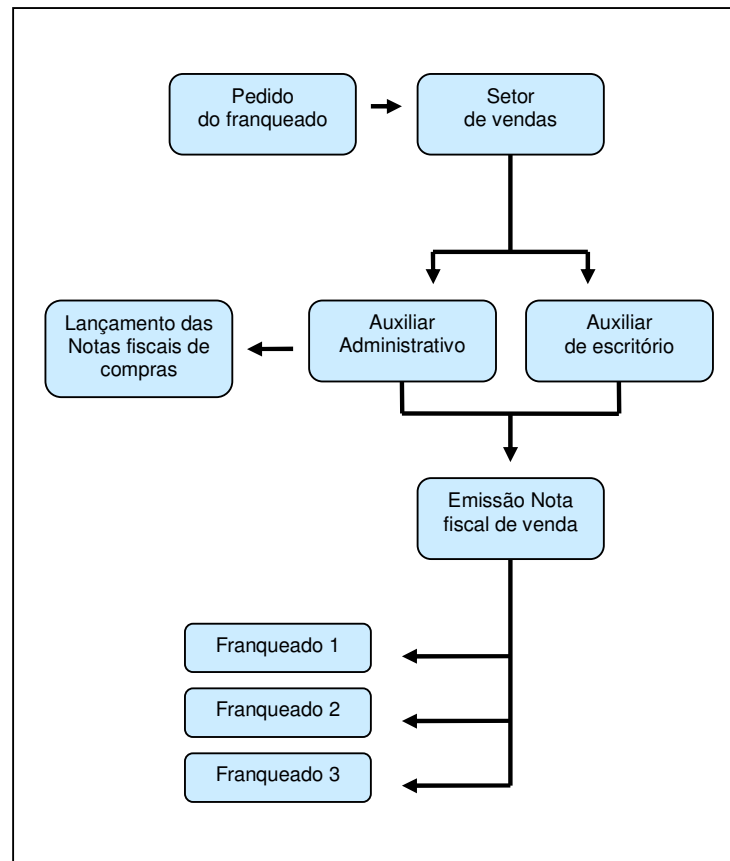


FIGURA 4 – Processo de realização das vendas.

4.2.2.1.2 Distribuição das mercadorias aos franqueados

A empresa não realiza a entrega das mercadorias na loja dos franqueados. Cada franqueado possui a responsabilidade de encaminhar funcionários, até a empresa, geralmente um motorista e um auxiliar de depósito, para que os produtos sejam, dessa forma, distribuídos.

Os franqueados têm o conhecimento da maioria dos produtos que estão nos boxes do estoque, por isso, antes de encaminhar os funcionários até a empresa,

realizam uma análise dos produtos que precisam ser entregues na loja.

Os funcionários dos franqueados chegam até a empresa e são encaminhados ao escritório do depósito para retirar as notas fiscais que estão na prancheta. São retiradas somente as notas fiscais que constam os produtos escolhidos pelos franqueados para serem entregues. O controle dessa chegada é realizado por uma planilha que fica localizada na entrada do depósito. Os franqueados acrescentam o nome nessa planilha, no momento em que chegam à central, e aguardam, no estacionamento, para que, dessa forma, possam efetuar o carregamento das mercadorias.

Logo após, os funcionários entregam as notas fiscais escolhidas ao auxiliar de depósito para que as mercadorias sejam retiradas do boxe do respectivo franqueado. A distribuição das mercadorias refrigeradas é controlada pelo funcionário responsável pelas câmeras frias. Geralmente, os funcionários dos franqueados têm acesso ao estoque para ajudar os auxiliares do depósito da empresa. Essas mercadorias são colocadas em *pallets* e são encaminhadas aos conferentes. Os conferentes são os responsáveis pela verificação de que todas as mercadorias que serão distribuídas são as que estão listadas nas notas fiscais de venda. Após a conferência ser realizada, a nota fiscal é assinada pelo conferente responsável e as mercadorias são liberadas para a distribuição aos franqueados.

A assinatura dos conferentes, nas notas fiscais de venda, é o procedimento adotado pela empresa para que estes possam ser responsabilizados em caso de divergências entre a nota fiscal de venda e os produtos distribuídos.

As diferenças acontecem quando os auxiliares de depósito não distribuem as mercadorias corretamente nos boxes, quando ocorrem perdas dentro do depósito ou no transporte e quando as mercadorias são distribuídas equivocadamente. As divergências que ocorrem durante a separação nos boxes de cada franqueado, geralmente são em relação ao sabor ou fragrância dos produtos. Nesse caso, o franqueado não é prejudicado, pois o preço não é alterado, ou seja, o franqueado recebe uma mercadoria do mesmo valor, diferente da descrita na nota fiscal. Quando as divergências ocorrem por causa das perdas, os conferentes informam o chefe de depósito que é o responsável por emitir um vale do valor da mercadoria perdida ao franqueado ou substituí-la por mercadorias recebidas na forma de bonificações.

As diferenças entre o produto distribuído e o que consta na nota fiscal

geralmente são detectadas pelos franqueados, durante a conferência, quando da chegada dos produtos na loja. Dessa forma, as divergências detectadas são informadas para o coordenador de negócios. Esse encaminha a informação para o chefe de depósito, que é o responsável de efetuar a troca dos produtos e de responsabilizar os funcionários pelo erro cometido. Algumas vezes, as mercadorias não podem ser trocadas, pois já foram distribuídas para os demais franqueados. Se a mercadoria não for aceita, um vale é emitido pelo chefe de depósito para o franqueado.

O processo de distribuição das mercadorias recebidas em nome dos franqueados, mencionadas no item 4.2.1.1.2.1.2, possui uma característica própria. Após a conferência das mercadorias o chefe de depósito carimba a nota fiscal de compra do franqueado, a fim de transferir o responsável pelo transporte e alterar a rota desta mercadoria. A empresa possui uma situação especial, junto à exatoria do estado, que autoriza a realização desta operação.

O processo de distribuição das mercadorias está demonstrado no fluxograma abaixo:

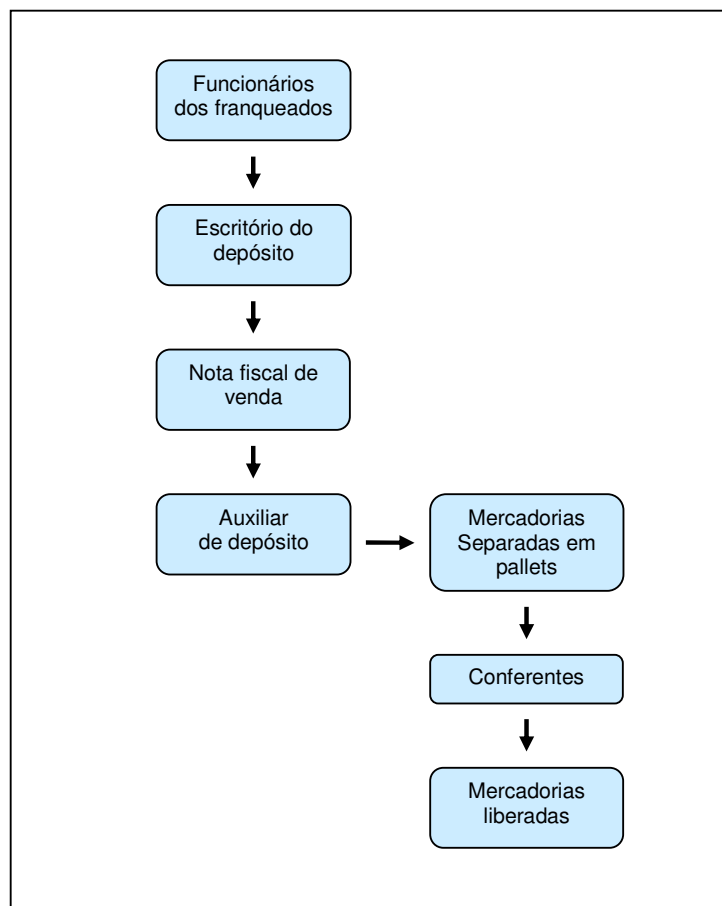


FIGURA 5 – Processo de distribuição das mercadorias.

4.2.2.1.3 Devoluções de mercadorias aos fornecedores

As mercadorias, devolvidas pelos franqueados à empresa, geram uma devolução de compras aos fornecedores. Após o lançamento da nota fiscal de devolução do franqueado no sistema, é emitida a nota fiscal de devolução de compra ao fornecedor, pelo auxiliar administrativo do setor de saídas.

O processo de conferência é o mesmo utilizado para as demais mercadorias, conforme descrito no item 4.2.2.1.2.

As mercadorias, devolvidas aos fornecedores, são substituídas por produtos ou por descontos nas próximas compras realizadas pela central.

4.2.2.2 Saída de hortifruti

O processo de saída do hortifruti é realizado nas segundas, terças e sextas-

feiras e se inicia no momento em que a nota fiscal de venda é emitida e é finalizado quando as mercadorias são distribuídas aos franqueados.

4.2.2.2.1 Realização da venda do hortifruti

O hortifruti é uma mercadoria altamente perecível e deve ser entregue aos franqueados rapidamente. Para agilizar esse processo, a emissão da maioria das notas fiscais de venda de hortifruti ocorre antes do recebimento destes produtos na empresa.

A nota fiscal de venda do hortifruti, comprado através da CEASA, é emitida, pelo auxiliar administrativo do setor de vendas, antes do recebimento da mercadoria, de acordo com a cópia da nota fiscal de compra que é enviada, através de fax, pelo auxiliar de escritório que está na CEASA.

O hortifruti, comprado dos demais fornecedores, é transferido na forma de venda para os franqueados após o recebimento destas mercadorias. A nota fiscal de venda é emitida de acordo com o pedido de cada franqueado, pelo setor de vendas.

Os responsáveis por este setor são os mesmos envolvidos no processo de realização da venda das mercadorias em geral.

4.2.2.2.2 Distribuição do hortifruti aos franqueados

A distribuição destes produtos ocorre logo após o recebimento, pois a maioria das notas fiscais de venda já foi emitida aos franqueados.

A empresa possui dias da semana específicos para a distribuição do hortifruti. Logo, os franqueados encaminham os funcionários até a empresa, nestes dias, para que dessa forma ocorra a distribuição.

O processo de separação e conferência destas mercadorias é realizado da mesma forma das mercadorias em geral, citadas no item 4.2.2.1.2.

4.2.2.3 Aspectos contábeis das saídas de mercadorias

O registro contábil das saídas de mercadorias ocorre da mesma forma que o registro das entradas, ou seja, é realizado pela contabilidade, através da importação de dados, gerados pelo sistema do setor de vendas. Os dois funcionários do setor

de vendas são responsáveis pela emissão das notas fiscais de vendas e pela impressão do relatório de saídas do período.

As notas fiscais de venda, juntamente com o relatório, são enviadas ao escritório de contabilidade quinzenalmente, para realização da conferência. Feita a conferência, nota por nota, dos livros de saída, a funcionária realiza o mesmo procedimento das entradas.

O livro fiscal de saída de mercadorias são impressos diretamente na empresa, após verificação das informações realizada pela contabilidade. O livro de apuração do ICMS é impresso diretamente no escritório de contabilidade.

4.2.3 Controle de estoque de mercadorias

O setor responsável pela circulação de mercadorias no estoque da empresa é composto por 22(vinte) funcionários: sendo 5(cinco) conferentes de mercadorias, 14(quatorze) auxiliares de depósito, auxiliar de escritório do depósito, chefe de depósito e gerente administrativo.

O processo de controle de estoques, adotado pela empresa, é iniciado quando os produtos são conferidos e encaminhados para os auxiliares de depósito efetuar a organização no local. Nesse momento, ocorre a entrada física dos produtos no estoque. Geralmente, as mercadorias de uma mesma nota fiscal são agrupadas e organizadas, de acordo com a nota fiscal de venda de cada franqueado, nos boxes e permanecem nesse local até o momento da entrega. A entrada das mercadorias, no sistema do setor de vendas, ocorre após o lançamento da nota fiscal de compra.

A contagem física do estoque da empresa é realizada de três em três meses, pelos auxiliares de depósito, sob orientação do chefe de depósito. Normalmente, são identificadas distorções entre o estoque físico e o estoque do sistema pelo fato de ocorrer perdas durante o transporte e o armazenamento. O chefe de depósito informa ao auxiliar administrativo do setor de vendas dessas diferenças e esse efetua os devidos ajustes no sistema, após autorização, por escrito, do presidente da central de compras.

As perdas, dentro do estoque, ocorrem durante o manuseio das mercadorias que é realizado pelos auxiliares de depósito, em função da grande circulação funcionários e produtos no local e da relativa falta de espaço. O volume de produtos perdidos é pequeno, porém, em épocas próximas a datas festivas, a circulação de

mercadorias aumenta muito e conseqüentemente aumentam as perdas. Quando ocorrem perdas, os produtos não são repostos e acabam faltando para algum franqueado. Nesses casos, é entregue, juntamente com a nota fiscal de venda, um vale no valor da mercadoria que deveria ser recebida. Um vale também é emitido para o franqueado, quando a mercadoria vendida não é encontrada no momento da distribuição. O franqueado vai até a empresa a fim de verificar se a mercadoria foi encontrada ou não. Se a mercadoria não for encontrada, o vale é utilizado como desconto da conta a pagar do franqueado ou é substituído por bonificações. Essa operação é efetuada e controlada pelo chefe de depósito.

Alguns franqueados compram mercadorias em maiores quantidades, em função do menor preço, porém não possuem espaço suficiente para armazená-las e transportá-las em uma única vez. Nesse caso, é emitida uma nota de venda contendo o total de mercadorias adquiridas pelo franqueado, no entanto, é distribuída apenas a quantidade que pode ser transportada pelo franqueado. Este emite uma nota fiscal de remessa para depósito fechado com a quantidade que ficou no estoque da central. Essa nota é encaminhada ao setor de vendas, para que ela seja lançada no sistema, pelo auxiliar administrativo. Quando o franqueado necessita dessas mercadorias, ele comunica o setor de vendas para que seja emitida uma nota fiscal de retorno de depósito fechado, com a quantidade que será distribuída. As mercadorias que fazem parte do estoque de depósito fechado ficam nos boxes da empresa, juntamente com as demais mercadorias.

A empresa além de comprar as mercadorias pedidas pelos franqueados, também realiza o recebimento dessas, isso faz com que o depósito da central seja dividido em várias partes. As mercadorias que serão vendidas aos franqueados são organizadas, no depósito, de quatro maneiras distintas:

- a) mercadorias em geral, que normalmente utilizam pequenas caixas, são separadas nos boxes dos franqueados, de acordo com a nota fiscal de venda;
- b) mercadorias que são recebidas em grandes fardos lacrados não são separadas, isto é, os fardos são armazenados em um local amplo e específico para cada tipo de mercadoria;
- c) mercadorias que necessitam de congelamento e resfriamento são armazenadas em câmaras frias, localizadas no interior do depósito.
- d) mercadorias pequenas, que possuem embalagens pequenas são armazenadas em local chaveado, controlado pelo chefe de depósito.

As mercadorias devolvidas pelos franqueados, que serão posteriormente devolvidas aos fornecedores, são conferidas e armazenadas em local específico, no depósito, até o momento da sua saída.

O acesso ao estoque é restrito aos funcionários da empresa, porém, no momento da distribuição das mercadorias, alguns funcionários dos franqueados têm a permissão para entrar no depósito com a finalidade de agilizar este processo.

O estoque da empresa é monitorado por câmeras. As imagens são gravadas e controladas pelo gerente administrativo a fim de controlar a movimentação das pessoas e, se possível, evitar roubos. A gravação das imagens é realizada por um sistema e essas são arquivadas no computador do gerente administrativo.

A empresa disponibiliza armários para que os funcionários guardem os seus pertences e, no final do expediente, o chefe de depósito é o responsável por revistá-los.

4.2.3.1 Aspectos contábeis do controle de estoque

O método de controle utilizado para apuração do custo das mercadorias vendidas é o inventário permanente, pois o estoque é controlado de maneira contínua pelo sistema do setor de vendas, dando-lhe baixa, em cada venda, pelo custo da mercadoria vendida.

Conforme mencionado na descrição do campo de estudo, todas as mercadorias que são compradas na empresa são posteriormente repassadas aos franqueados na forma de venda. Assim, à medida que ocorrem as vendas, vai sendo dada a baixa a partir das primeiras compras. Devido a este procedimento, a empresa utiliza o PEPS (primeiro que entra é o primeiro que sai) como critério de avaliação dos estoques.

4.3 Contribuições e sugestões

Após o levantamento e análise das rotinas de entrada e saída de mercadorias, foram avaliados os controles internos do estoque da empresa, identificados com base nas informações obtidas através de questionários e pelo acompanhamento das atividades desenvolvidas nos estoques. A avaliação foi efetuada com base em princípios e normas de controles internos e aspectos legais.

A partir da análise efetuada, foram constatados que a maioria dos controles internos utilizados pela empresa são eficientes, pois garantem que as principais atividades da empresa se desenvolvam conforme os seus objetivos. Porém, alguns controles merecem uma maior atenção da administração e necessitam ser revisados e aperfeiçoados sob o ponto de vista técnico.

Serão mencionados somente os procedimentos de controle interno utilizados pela empresa que necessitam de aperfeiçoamento. Dentre esses estão: o momento da emissão da nota fiscal de venda, o controle das perdas das mercadorias em geral, o controle das bonificações, as operações de depósito fechado, a não integração dos sistemas do setor de compras e do setor de vendas, o repasse das atribuições aos funcionários, o treinamento e capacitação e a substituição de funcionários em determinadas situações.

Para estes controles, serão dadas sugestões, a fim de proporcionar adequação aos controles internos existentes. As contribuições e sugestões serão demonstradas, levando em consideração as atividades desenvolvidas por cada setor.

4.3.1 Entrada de mercadorias

Os controles internos utilizados, nas operações de entradas de mercadorias, estão adequados e suficientes à gestão do negócio. Não havendo necessidade de modificações.

4.3.2 Saída de mercadorias

Verificou-se que as notas fiscais de venda são emitidas logo após o recebimento da mercadoria adquirida, a fim de agilizar o processo de entrega. No entanto, após a emissão, as notas fiscais ficam à disposição do franqueado no escritório do depósito por vários dias. Essa operação está em desacordo com o princípio do confronto dos ativos com os registros e com os aspectos legais. A legislação prevê que a emissão do documento fiscal deverá ser feita no momento da saída da mercadoria, conforme o RICMS/RS, livro II, artigo 25. A data da emissão da nota fiscal e a data de saída da mercadoria devem ser a mesma, quando o remetente e o destinatário são da mesma cidade, exceto, quando por questão de

necessidade, no caso de fim-de-semana ou feriado, a empresa poderá emitir nota fiscal antecipada, com data de saída do dia seguinte ou no máximo dois dias depois.

O procedimento de emissão nota fiscal realizado, logo após o recebimento das mercadorias, deixa a empresa vulnerável a autuações da fiscalização estadual, trazendo prejuízos financeiros à empresa.

Outro problema identificado neste caso é a custódia das mercadorias que estão no depósito da empresa. A partir do momento que a nota fiscal de venda é emitida, é dada a baixa dessas mercadorias no sistema do setor de vendas e a custódia passa a ser do franqueado; no entanto, essas mercadorias permanecem no depósito da empresa, sob a sua responsabilidade, até o momento da distribuição.

Salienta-se a importância da adequação deste procedimento, pois estando as mercadorias sob custódia da empresa, essa assume o risco por eventuais perdas, desvios ou sinistros que possam vir a acontecer durante esse período.

Diante disso, recomenda-se que os franqueados comuniquem a empresa das mercadorias que deverão ser distribuídas, com pelo menos um dia de antecedência. Esta comunicação poderá ser efetuada por e-mail ou através do sistema utilizado para o envio dos pedidos de compra. A partir dessa adequação, os funcionários do setor de vendas poderão emitir a nota fiscal de venda no mesmo dia em que a mercadoria será distribuída e, assim, a empresa estará cumprindo com as exigências legais.

4.3.3 Controle de estoques

Um item que merece atenção da empresa é a falta de controle sobre as perdas de mercadorias em geral. As perdas não ocorrem em grande quantidade, mas precisam ser minimizadas, pois toda mercadoria que é avariada, dentro do depósito ou durante o transporte, gera uma falta de mercadoria para o franqueado. Quando as perdas são identificadas, essas são colocadas no lixo e não ocorre a emissão de nota fiscal de perda de mercadorias. A baixa dessas mercadorias do estoque ocorre através de um ajuste no sistema, efetuado pelo auxiliar administrativo, após autorização do presidente. Este procedimento está inadequado, pois deve ser emitido um documento fiscal que justifique, adequadamente, está baixa.

Recomenda-se que a empresa mantenha controle das perdas porque, além de ter que arcar com o prejuízo causado pela inutilização ou deteriorização das mercadorias, a empresa deve, por lei, emitir nota fiscal de perda e estornar da escrita os créditos fiscais oriundos da aquisição dessas ou mercadorias, a fim de não ser penalizada, com a lavratura do Auto de Infração pelo fisco no qual glosará o crédito fiscal e aplicará, a depender do caso, multa variando entre 75% a 100% e juros SELIC.

Foi identificado que a empresa emite nota fiscal de venda de acordo com a nota fiscal de compra logo após o recebimento, não levando em consideração as perdas causadas no transporte e dentro do depósito. Esse procedimento gera a emissão de vales e prejudica o controle de estoque dos franqueados.

No momento em que for emitida a nota fiscal de perda, as mercadorias avariadas não farão parte do estoque da empresa. Dessa forma, o estoque ficará correto, a nota fiscal de venda será emitida de acordo com as mercadorias que, realmente, estão no estoque da empresa e a emissão de vales será minimizada.

Assim como as perdas, a empresa não possui controle sobre as bonificações que são recebidas dos fornecedores. Algumas bonificações são utilizadas para substituir mercadorias que faltaram para o franqueado, no caso de perdas no depósito da empresa. Outras são distribuídas aos franqueados, proporcionalmente, ao volume de compra. Não foi mencionada, pelos entrevistados, nenhuma forma de controle sob as bonificações, somente foi dito que ficam no depósito da empresa para cobrir possíveis perdas.

Em função da falta desse controle, a empresa prejudica o franqueado, pois esse recebe uma mercadoria bonificada em substituição de uma mercadoria por ele comprada que foi avariada no depósito da empresa. Dessa forma, o franqueado paga por essas bonificações que são utilizadas para cobrir as perdas.

Recomenda-se que a empresa emita nota fiscal de bonificação aos franqueados de todas as mercadorias recebidas pelos fornecedores, na forma de bonificação, e que responsabilize um funcionário para controlar a entrada e a saída dessas. Com esse controle, a empresa manterá o estoque de bonificações atualizado, no sistema do setor de vendas, e, assim, evitará a ocorrência de desvios e repassará aos franqueados todas as bonificações recebidas.

Com base nas informações obtidas sobre a operação de depósito fechado, que ocorrem quando o franqueado compra mercadorias em grande quantidade e

não possui espaço para armazená-las ou transportá-las, verificou-se que não há o cumprimento das exigências legais para essa operação. De acordo com o RICMS, Livro II, art. 45, “deposito fechado destina-se à armazenagem de mercadorias do próprio contribuinte”, ou seja, é uma filial constituída com a finalidade de armazenar suas próprias mercadorias. Portanto, não é possível realizar a operação de depósito fechado entre a empresa e os franqueados, pois são empresas de contribuintes distintos.

Recomenda-se que seja emitida uma nota fiscal de venda de acordo com a capacidade de armazenamento ou transporte do franqueado. Dessa forma, as mercadorias que foram compradas e não puderam ser distribuídas aos franqueados ficam sob propriedade da empresa.

Durante as entrevistas realizadas com o coordenador de negócios e com o auxiliar administrativo do setor de vendas, foi identificado que não existe integração do sistema utilizado pelo setor de compras e pelo setor de vendas. Assim, os dois funcionários precisam lançar, no sistema, o preço de venda das mercadorias. O coordenador de negócios lança, no sistema do setor de compras, o preço de venda das mercadorias que constam no pedido, imprime e encaminha para o auxiliar administrativo do setor de vendas, que lança o preço de venda no sistema do setor de vendas, para emitir as notas fiscais aos franqueados.

Recomenda-se a utilização de um sistema integrado, que dispense o duplo lançamento, diminuindo a possibilidade de ocorrência de erros e agilizando o processo de venda.

No acompanhamento das atividades da empresa, foi detectado que não existe um manual, por escrito, de atribuições para os funcionários. De acordo com o princípio da delegação de poderes e determinação de responsabilidades as atribuições dos funcionários dos setores de uma organização, devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante normas. Quando os procedimentos da empresa são passados para os funcionários, verbalmente, não se pode atestar que exista uma política de normatização de procedimentos.

Recomenda-se que a empresa adote um programa ou política de normatização de procedimentos, pois, através desse, poderá refletir e divulgar a filosofia, atitude e compromisso que a administração deseja dos funcionários em relação aos cumprimentos dos objetivos. Também irá criar um ambiente de controle com rotinas claramente definidas, o que dará maior transparência e segurança nas

operações e permitirá a existência de um padrão comparativo do certo e errado, o que facilitará possíveis revisões nos controle da empresa.

Outro item que precisa ser analisado, na empresa, é a falta de treinamento e capacitação dos funcionários envolvidos no estoque, pois fere o princípio do treinamento e rodízio de funcionários. Através da adequação a este princípio, a empresa poderá diminuir as perdas causadas durante a circulação das mercadorias dentro do estoque.

Para que as operações da empresa tenham um funcionamento eficiente, é necessário que a empresa possua funcionários capazes de cumprir os procedimentos estabelecidos.

Logo, recomenda-se que os funcionários sejam capacitados, constantemente, afim de que esses possam ser estimulados a exercitar suas competências básicas, que trata de apresentação pessoal, aparência, auto-estima, comunicação, relacionamentos interpessoais, capacidade de tomar decisões e participar de trabalho em equipe.

Observou-se que existem três funcionários, que exercem funções essenciais, para o funcionamento das operações da empresa que são: o gerente administrativo, o coordenador de negócios e o auxiliar administrativo do setor de vendas. Porém, para esses cargos, não existe nenhum outro funcionário capacitado para ocupar essas funções em caso de férias, doença ou qualquer outro imprevisto. Devido a esse fato, a empresa não cumpre com os princípios das instruções devidamente formalizadas, da delegação de poderes e determinação de responsabilidade e o do treinamento e rodízio de funcionários.

Para que as atividades da empresa não sejam comprometidas, recomenda-se que essa possua um manual de rotinas que contenha as atribuições básicas de cada função, principalmente das funções essenciais, possibilitando que outro funcionário exerça uma dessas funções provisoriamente. Sua utilização facilita a detecção de falhas, assegurando que todos os procedimentos de controle sejam executados e apurando as responsabilidades por eventuais omissões, erros ou qualquer outro tipo de falha.

5 CONCLUSÃO

Um sistema de controle interno adequado, em uma empresa, possui vital importância para um funcionamento eficiente e condizente com objetivos estabelecidos. Para a obtenção de um bom desempenho, a empresa depende de uma série de fatores, como informação e comunicação, contínua supervisão dos controles, comportamento das pessoas envolvidas e outros. Esses fatores podem influenciar de maneira positiva ou negativa na organização e na qualidade das atividades executadas.

Verificou-se que, para uma empresa obter bons resultados, é preciso que todas as pessoas e todos os setores trabalhem em conjunto, na busca da concretização das metas traçadas. Os resultados positivos vêm com mais facilidade, quando todos os componentes da empresa trabalham com os mesmos objetivos.

Um controle interno eficiente, nos estoques de uma empresa comercial, pode evitar alguns problemas tais como o desvio de mercadorias, as perdas em excesso e a concessão de férias dos funcionários. Sabe-se que a ocorrência de erros e fraudes nesse tipo de empresa é muito comum devido ao grande volume de operações que envolvem a entrada e saída de mercadorias.

No entanto, observou-se que para o controle interno ser de qualidade é muito importante o estímulo à eficiência do pessoal, pois são os colaboradores que executam as operações e cabe a esses oferecer vigilância aos gestores para que possam verificar se as operações estão sendo registradas e executadas corretamente, assegurando os cumprimentos às políticas e normas da empresa.

A partir da avaliação do controle interno dos estoques da sede de uma rede de supermercados, percebeu-se a existência de rotinas de trabalho que servem para o desenvolvimento das operações da empresa. Porém, algumas atividades não cumprem com a legislação e nem com os princípios de controle interno, e, assim, deixam margem para a ocorrência de possíveis erros e fraudes.

Considera-se que a maioria dos controles internos que a empresa possui são adequados e suficientes para o bom funcionamento das atividades. Porém, para alguns controles foram dadas algumas sugestões, de acordo com a bibliografia do assunto estudado e com a legislação, para que a empresa realize a adequação. Através dessa verificação, o objetivo geral do presente trabalho foi alcançado, que

era de avaliar se os controles internos no estoque de uma central de compras estão adequados e suficientes na gestão do negócio. Os objetivos específicos também foram atingidos, pois foram avaliadas as operações de entrada e saída de mercadorias, analisadas as informações obtidas e foram sugeridas melhorias aos controles existentes.

Ao apresentar as contribuições e sugestões ao presidente da empresa, verificou-se um interesse do mesmo em realizar as adequações, as quais são necessárias, devido a grande importância do controle interno nos estoques. O presidente informou que o sistema utilizado pela empresa, já está sendo atualizado, para que, dessa forma, ocorra a integração entre o sistema do setor de compras e o do setor de vendas

Logo, com o trabalho concluído, pode-se mencionar que esse trouxe contribuições, tanto para a empresa, quanto para o grupo. Com a implantação das sugestões aos controles, a empresa poderá obter informações adequadas e de qualidade, que sejam realmente úteis para a tomada de decisão. Aplicar, na prática, todos os procedimentos e técnicas que são estudados, em uma empresa de grande porte, foi de grande validade para o aperfeiçoamento profissional.

Recomenda-se que sejam realizados novos estudos sobre o assunto abordado neste trabalho para que o controle interno seja aplicado nos demais setores da empresa. Os estudos também poderão ser aplicados em outras empresas comerciais, a fim de beneficiar e aprimorar os controles internos existentes.

REFERÊNCIAS

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

_____. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ALMEIDA, Paula Goreth Miranda. **Auditoria interna**: embasamento conceitual e tecnológico. São Paulo: Atlas, 1999.

ANTHONY, Robert N.; GOVIDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. Trad. Adalberto Ferreira Neves. São Paulo: Atlas, 2003.

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

BOYTON, C. Willian; JOHNSON, N. Raymond; KELL, G. Walter. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson, 2006.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos novos tempos**: os novos horizontes em administração. São Paulo: Makron Books, 1999.

CHING, Hong Yuh. **Gestão de estoques na cadeia de logística integrada**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CONORADO, Osmar. **Controladoria no atacado e varejo**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil – teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

D'AVILA, Marcos Zähler; OLIVEIRA, Marcelo Aparecido Martins. **Conceitos e técnicas de controles internos de organizações**. São Paulo: Nobel, 2002.

DEPARTAMENTO DE TESOUREIRO NACIONAL. **Instrução Normativa nº 16**. 20 dez. 1991.

DIAS, Marco Aurélio. **Administração de matérias – uma abordagem logística**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

FALCONI, Vicente Campos. **TQC: controle da qualidade total**. 5. ed. Rio de Janeiro: Bloch, 1994.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

JUND, Sérgio. **Auditoria – conceitos, normas, técnicas e procedimentos**. São Paulo: Impetus, 2004.

LOPES DE SÁ, Antônio. **Curso de auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LUFT, Celso Pedro. **Minidicionário Luft**. 20. ed. São Paulo: Ática, 2002.

MOTTA, João Maurício. **Auditoria princípios e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1988.

PEREZ JUNIOR, José Hernadez. **Auditoria de demonstrativos contábeis – normas e procedimentos**. 2. ed. São Paulo, 1998.

RICMS – RS. **Decreto nº 37.699 de 26/08/97.**

APÊNDICES

APÊNDICE A – Questionário setor de compras.

- 1) Como se inicia o processo da compra?
- 2) Quantas pessoas são responsáveis pela realização da compra?
- 3) Cada encarregado faz as compras de setores diferentes? Verduras, frutas, limpeza, perecíveis, não perecíveis?
- 4) Quem é o responsável pelo contato com os fornecedores?
- 5) São feitos orçamentos com os fornecedores?
- 6) Existem reuniões com os sócios da empresa, todos decidem o que comprar e de qual fornecedor comprar?
- 7) Existe análise da necessidade da compra?
- 8) Depois que o fornecedor é aprovado, são enviadas listas de compras para os franqueados, como é esse processo?
- 9) Quem recebe essas listas? Como é feita a separação dos pedidos?
- 10) Quem é o responsável por efetuar a compra?
- 11) Como é feito esse procedimento?
- 12) Somente são efetuadas compras das mercadorias pedidas pelos franqueados?
- 13) Em caso de fechamento de carreta? Qual o procedimento utilizado para a distribuição desses produtos que vieram além do pedido?
- 14) O registro da compra gera informações para o estoque?
- 15) Há um cadastro de fornecedores?
- 16) Quais são os maiores fornecedores?
- 17) Na chegada da mercadoria, existe conferência com o pedido?
- 18) Há um encarregado de controlar as entradas de certificar-lhes a exatidão?

- 19) Qual o procedimento utilizado pela empresa quando a mercadoria que chega não confere com o pedido?
- 20) O responsável pelos estoques faz compras?
- 21) Todas as mercadorias compradas passam pelos almoxarifados?
- 22) Antes da compra ser efetuada existe um acordo com os fornecedores caso existam troca de mercadorias?
- 23) Qual o procedimento utilizado?
- 24) As compras são feitas mediante autorizações escritas?
- 25) Quem autoriza a compra?
- 26) Antes da compra existe coleta de preços? Como é feita?
- 27) Como é elaborada a margem de lucro? Como saber se essa margem é suficiente para cobrir os custos?

APÊNDICE B – Questionário setor de saída.

- 1) Quais os tipos de saída de mercadorias?
- 2) Quais os procedimentos adotados em cada um dos tipos de saída?
- 3) Quem são os responsáveis pelas saídas?
- 4) Em que momento são emitidas as notas fiscais de venda?
- 5) As informações das notas fiscais são conferidas de forma a reduzir a possibilidade de ocorrência de erros?
- 6) Existem controles que assegurem que todas as saídas sejam contabilizadas?
- 7) As notas fiscais são numeradas seqüencialmente?
- 8) Existe um responsável que controle e impeça a saída das mercadorias sem a devida nota fiscal de venda?
- 9) Uma cópia da nota fiscal é enviada a contabilidade?
- 10) A emissão de notas fiscais gera movimentação no estoque?
- 11) Como são definidas as quantidades faturadas?
- 12) Para quem a empresa vende? Somente para franqueados?
- 13) Como são realizadas as vendas aos franqueados?
- 14) Os custos das vendas são registrados de forma a não permitir que uma venda seja contabilizada sem seu custo correspondente?
- 15) Como são realizadas as operações de bonificação?
- 16) Quando são realizadas?
- 17) Existem devoluções de mercadorias?
- 18) Quais os procedimentos adotados nas devoluções?
- 19) Quais são os procedimentos realizados na separação dos produtos que serão distribuídos aos franqueados?
- 20) Quem são os responsáveis?
- 21) Quais os controles adotados na saída de mercadorias da empresa?
- 22) As vendas são realizadas de acordo com qual necessidade? Pedido, oferta, quantidade em estoque?
- 23) Existe emissão de nota fiscal de venda para entrega futura?
- 24) Como são armazenadas as mercadorias de terceiros?
- 25) Quais os controles adotados neste caso?
- 26) Existem compras realizadas diretamente ao franqueado (fornecedor-franqueado).

- 27) Como são realizadas as saídas dessas mercadorias?
- 28) Existem controles adotados nessas saídas? Quais?
- 29) Quem são os responsáveis?
- 30) As mercadorias são vendidas à vista ou a prazo?

APÊNDICE C – Questionário controle de estoque.

- 1) Os estoques são controlados?
- 2) Existem setores especificamente responsáveis pelos estoques? Quais?
- 3) O responsável pelo estoque faz compras? Autoriza-as?
- 4) Existem registros dos estoques? Como são controlados?
- 5) Existem manuais de rotinas e/ou procedimentos claramente determinados, com as funções dos funcionários dos setores de entrada e saída de mercadorias?
- 6) Toda entrada é coberta por controle específico?
- 7) Há um encarregado de controlar as entradas e de certificar-lhes a exatidão?
- 8) O que ocorre quando há irregularidades?
- 9) Em caso de devolução de artigos a fornecedores há emissão de nota própria? Qual é o destino das vias?
- 10) As devoluções são contabilizadas?
- 11) Existem conferências físicas periódicas dos estoques? Como é feita? Por quem? De que setor?
- 12) As diferenças encontradas são ajustadas? Qual é o documento para ajuste? Quem o realiza?
- 13) Onde se operam as maiores diferenças?
- 14) As mercadorias obsoletas e inadequadas têm relação de controle à parte?
- 15) Existe um serviço de compras organizado?
- 16) Existe um cadastro de fornecedores?
- 17) Os pedidos são pré-numerados?
- 18) Quem recebe as mercadorias, recebe cópias dos pedidos?
- 19) Qual é a distribuição das notas de compra? São enviadas à contabilidade?
- 20) As entradas são registradas em um livro de entradas?
- 21) As discrepâncias e as devoluções são enviadas a contabilidade?
- 22) Há possibilidades de duplo pagamento de uma duplicata? Qual é o controle?
- 23) As duplicatas são conferidas com as notas fiscais?
- 24) Há confronto, para controle do livro de entradas com as contas de compras da escrita contábil?
- 25) Os almoxarifados custodiam mercadorias que não pertençam à empresa? Como isto acontece? Por quê?

- 26) As mercadorias, em geral, estão bem protegidas? Existe acesso fácil aos almoxarifados? Por quais pessoas?
- 27) Quais são os critérios utilizados pela empresa no momento da seleção dos funcionários que irão trabalhar nos estoques?
- 28) A empresa oferece treinamento aos novos funcionários?
- 29) O desempenho dos funcionários é analisado? Esse procedimento é formalizado?
- 30) Existe rotatividade de funções?
- 31) Como ocorre a substituição de funcionários em período de férias?(gerência)
- 32) Quem supervisiona e inspeciona o pessoal dos estoques?
- 33) Existe um responsável por monitorar e acompanhar as filmagens das câmeras ?
- 34) As imagens são gravadas? Quem tem acesso a essas imagens? Ficam em espaço restrito?
- 35) Os valores nos estoques são ajustados sob que critérios? Que controle existe nos ajustes?
- 36) Existe planejamento estratégico? Missão, Visão, Valores, objetivos?
- 37) Se afirmativo, os funcionários tem o conhecimento desse planejamento?
- 38) Quem é o responsável por assegurar que as atividades estão sendo cumpridas
Existem espaços específicos para as mercadorias de cada franqueado, em que momento é feita essa divisão?
- 39) Há um responsável por essa divisão?
- 40) Todos os produtos vão para os espaços dos franqueados?
- 41) Os espaços são organizados?
- 42) A maioria dos produtos chega à distribuidora em caixas lacradas e são vendidas dessa forma, porém existem alguns produtos que precisam ser retirados das caixas para fazer a distribuição para os associados, quem é o responsável?
Existe fiscalização?
- 43) Há devoluções de mercadorias?
- 44) conforme estabelecido pelas regras da empresa? Existe um relatório?
- 45) Existe um espaço no almoxarifado para essas mercadorias recebidas de devoluções dos franqueados?
- 46) Existem muitas perdas?

APÊNDICE D – Questionário setor de compras hortifruti.

- 1) Como se inicia o processo da compra?
- 2) Quantas pessoas são responsáveis pela realização da compra? quem realizará a compra quando o responsável não estiver?
- 3) Quem é o responsável pelo contato com os fornecedores?
- 4) São feitos orçamentos com os fornecedores?
- 5) Existem reuniões com os sócios da empresa, todos decidem o que comprar e de qual fornecedor comprar?
- 6) A análise da necessidade da compra é feita por cada lojista?
- 7) Depois que o fornecedor é aprovado, são enviadas listas de compras para os associados, nesse caso quem é o responsável?
- 8) Quem recebe essas listas? Como é feita a separação dos pedidos?
- 9) Somente são efetuadas compras das mercadorias pedidas pelos franqueados?
- 10) Em caso de fechamento de carreta?
- 11) Qual o procedimento utilizado para a distribuição desses produtos que vieram além do pedido?
- 12) Em que momento a nota fiscal, para os franqueados, é emitida? Esse procedimento ocorre logo após o recebimento?
- 13) O registro da compra gera informações para o estoque?
- 14) Há um cadastro de fornecedores? Existem quantos fornecedores de hortifruti? Existe muita variação?
- 15) Quais são os maiores fornecedores?
- 16) Na chegada da mercadoria, existe conferência com o pedido? Quem é o responsável? (é o mesmo das demais mercadorias?)
- 17) Há um encarregado de controlar as entradas de certificar-lhes a exatidão? (é o mesmo das demais mercadorias?)
- 18) Qual o procedimento utilizado pela empresa quando a mercadoria que chega não confere com o pedido?
- 19) Todas as mercadorias compradas passam pelo depósito?
- 20) As mercadorias estão bem protegidas? Existe algum cuidado especial com esse tipo de produto?
- 21) Existe alguém responsável pela fiscalização nos estoques? É o mesmo das demais mercadorias?

- 22) Esse tipo de produto, após o recebimento também é separada nos boxes?
- 23) Há um responsável por essa divisão? Se não existe divisão, como é organizada a entrega desses produtos?
- 24) Qual o procedimento utilizado quando a mercadoria não chega?
- 25) Antes da compra ser efetuada existe um acordo com os fornecedores caso existam troca de mercadorias?
- 26) Existem muitas perdas?
- 27) Existe algum funcionário responsável pelas câmaras frias ou todos tem acesso?
- 28) O conferente assina a nota fiscal no momento da distribuição, se caso houver algum problema esse funcionários é responsabilizado?