

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

**PROPOSIÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTROLE INTERNO
EM UMA EMPRESA ASSOCIADA A UMA REDE DE
COOPERAÇÃO**

TRABALHO DE GRADUAÇÃO

Susane Cristina Weschenfelder

Santa Maria, RS, Brasil

2007

**PROPOSIÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTROLE INTERNO
EM UMA EMPRESA ASSOCIADA A UMA REDE DE
COOPERAÇÃO**

por

Susane Cristina Weschenfelder

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

Orientador: Prof. Antônio Reske Filho

Santa Maria, RS, Brasil

2007

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

O Professor Orientador, abaixo assinado,
aprova o trabalho de Graduação

**PROPOSIÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTROLE INTERNO
EM UMA EMPRESA ASSOCIADA A UMA REDE DE
COOPERAÇÃO**

elaborado por
Susane Cristina Weschenfelder

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

Antonio Reske Filho
(Professor Orientador)

Santa Maria, março de 2007

Dedico o trabalho aos que auxiliaram de alguma forma na obtenção do conhecimento e em meu crescimento como pessoa, especialmente aos professores, orientadores e familiares.

AGRADECIMENTOS

Em especial ao meu Pai Vergílio Kochhann e minha Mãe Maria Kochhann que sempre acreditaram nos meus ideais, estiveram nos momentos mais difíceis da vida comigo.

O Orientador Antônio Reske Filho, pela colaboração, dedicação, paciência e incentivo.

A Universidade Federal de Santa Maria e a todos os professores, pelo auxílio na busca de conhecimento, pela relação de amizade a nós oferecida, e pela cooperação, que de uma forma ou de outra nos ofereceram.

Ao meu filho Luís Henrique Weschenfelder e marido André Bernardo Weschenfelder que estiveram sempre ao meu lado com compreensão.

Ao meu amigo Marcelo Severo Mendonça, pelo companheirismo e amizade.

É muito melhor arriscar coisas grandiosas, alcançar triunfos e glórias, mesmo expondo-se a derrota, do que formar fila com os pobres de espírito que nem gozam muito nem sofrem muito, porque vivem nessa penumbra cinzenta que não conhece vitória nem derrota.

Theodore Roosevelt

RESUMO

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

IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTROLES INTERNO EM UMA EMPRESA ASSOCIADA A UMA REDE DE COOPERAÇÃO

AUTORA: SUSANE CRISTINA WESCHENFELDER

ORIENTADOR: ANTONIO RESKE FILHO

Data e Local da Defesa: Santa Maria, março de 2007.

O controle interno adequado é aquele estruturado pela administração que propicia com razoável margem de segurança e garantia de que seus objetivos sejam atingidos de maneira eficaz. Nesse sentido a presente pesquisa buscou verificar os controles internos utilizados pela empresa Navarro Artes Marciais. Esse estudo trata-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem e técnicas padronizadas de coleta de dados. Constitui-se de uma empresa associada a uma rede de cooperação situada na cidade de Santa Maria. A coleta de dados deu-se através de visitas a empresa e a realização de entrevista com os proprietários, baseado em uma rotina de perguntas pré-elaboradas. Objetivou-se implantar controles internos que demonstrem informações que auxiliem na administração da empresa. Concluiu-se que os controles internos da empresa são ineficientes, devendo assim ser aprimorados e implantados novos controles.

Palavras-chaves: Controle Interno. Rede de Cooperação.

LISTA DE ANEXOS

ANEXO A	Resolução n° 820/97, do CFC	54
ANEXO B	Questionário de controle interno	56

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
1.1 Tema e problema.....	11
1.2 Hipótese.....	11
1.3 Objetivos.....	11
1.3.1 Objetivo geral.....	11
1.3.2 Objetivos específicos.....	12
1.4 Relevância da pesquisa.....	12
1.5 Organização do estudo.....	12
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	14
2.1 Conceito de controle interno.....	14
2.1.1 Controle interno nos estoques.....	16
2.1.1.1 Conceito de estoques.....	16
2.1.1.2 Principais preocupações quanto aos controles contábeis.....	17
2.1.2 Controle interno nas contas a pagar.....	17
2.1.3 Controle interno nas contas a receber.....	18
2.2 Origem.....	19
2.3 Definições e componentes.....	19
2.4 Princípios fundamentais do controle interno.....	21
2.4.1 Responsabilidade.....	22
2.4.2 Rotinas internas.....	22
2.4.3 Acesso aos ativos.....	23
2.4.4 Segregação de funções.....	23
2.4.5 Confronto dos ativos com os registros.....	24
2.4.6 Amarração do sistema.....	24
2.5 Importância do controle interno.....	25
2.6 Características de um sistema de controle interno.....	26
2.7 Objetivos do controle interno.....	27
2.8 Controle interno e sistemas de procedimentos eletrônicos de dados..	28
2.9 Custos do controle x benefícios.....	28
2.10 Limitações do controle interno.....	28
2.11 Levantamento do sistema de controle interno.....	29

2.12 Testes de observância do sistema de controle interno.....	29
2.13 A avaliação do sistema de controle interno e determinação dos procedimentos de auditoria.....	29
2.14 Controles gerais.....	29
2.15 Controle organizacional.....	30
3 METODOLOGIA.....	33
3.1 Delineamento da pesquisa.....	33
3.2 População.....	34
3.3 Coleta de dados.....	34
3.4 Limitações da pesquisa.....	35
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	36
4.1 Apresentação da empresa.....	36
4.1.1 Histórico.....	36
4.1.2 Redes de Cooperação.....	38
4.2 Levantamento dos controles internos nos setores de estoque, fornecedores e clientes.....	41
4.2.1 Estoques.....	41
4.2.2 Fornecedores.....	43
4.2.3 Clientes.....	47
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	49
5.1 Conclusões.....	49
5.1.1 Conclusões segundo objetivo geral.....	49
5.1.2 Conclusões segundo objetivos específicos.....	49
5.2 Recomendações.....	50
REFERÊNCIAS.....	51
APÊNDICES.....	53

1 INTRODUÇÃO

Atualmente as empresas disputam o mercado não só com empresas de atuação local, mas também com corporações de atuação globalizada, exigindo forte preparação estratégica a fim de não serem eliminadas do contexto empresarial. Ser líder no seu campo de atuação é o desejo vital de qualquer empresa, no entanto, manter-se na liderança é o seu grande desafio.

Para conseguir ser e permanecer líder, a empresa precisa direcionar objetivamente suas ações para a expansão no mercado de atuação, por meio da utilização de estratégias competitivas ágeis e sólidas que permitam esse crescimento.

As decisões a serem tomadas pela administração para atingir esse crescimento dependem diretamente da qualidade da elaboração de dados, os quais servirão de instrumento de trabalho para os administradores analisarem e posicionarem a empresa frente a concorrência, além de servirem de base para o planejamento estratégico.

Dessa maneira, a confiabilidade nos resultados gerados pelo fluxo de informações dos controles internos da empresa, assume vital importância para a tomada de decisões.

Um problema que aflige a maioria das empresas brasileiras é a falta de controle de custos, e a dificuldade de identificação de produtos pode dar lucro ou prejuízo. Esse fato acaba fazendo com que essas empresas, principalmente as pequenas e médias, sofram enormes perdas e, muitas vezes, permaneçam mantendo excesso de mercadorias em estoque.

Todos esses fatores, somados às atuais mudanças que estão ocorrendo e decorrência da globalização da economia, acabam fazendo com que as empresas que não possuem bom gerenciamento de custos e não contam em seus quadros com estrutura de profissionais especializados em planejamento econômico e financeiro corram riscos, cada vez maiores, de não sobreviverem no mercado. Ainda mais no atual contexto, já que a expectativa é de que, a partir de agora, as empresas não tenham mais com que se preocupar com qualidade, simplesmente porque quem não possuir este pré-requisito já estará fora do mercado.

1.1 Tema e problema

Estudo sobre o funcionamento do Sistema de Controle Interno existente nas contas de estoque, clientes e fornecedores e implantação de novos controles em uma empresa associada a uma Rede de Cooperação.

O termo cooperação vem sendo bastante utilizado no atual contexto empresarial. Discute-se sobre cooperação entre países, entre empresas, entre instituições de ensino e pesquisa, entre comunidades, enfim, entre todos os tipos de organizações. Há um entendimento comum de que é possível alcançar melhores resultados atuando por meio de parcerias, acordos e ações conjuntas, do que atuando isoladamente.

Por isso, faz-se necessário a utilização de controles internos para processar e registrar dados sobre as atividades, de acordo com as orientações da organização. Sendo assim, tem-se como problema: A falta de um sistema de controle interno deixa de trazer benefícios para a organização?

1.2 Hipótese

Analisando as necessidades da empresa, percebeu-se que os controles internos existentes são inadequados à forma como a empresa vem atuando no mercado.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

Levantar os controles internos existentes nas operações de estoques, clientes e fornecedores da empresa Navarro Artes Marciais, a qual é associada a uma Rede de Cooperação.

1.3.2 Objetivos específicos

Levantar os demais controles internos existentes na empresa; sugerir controles internos mais adequados a empresa objeto de estudo; implantar novos sistemas de controles internos nas contas de estoque, clientes e fornecedores.

1.4 Relevância da pesquisa

Com a finalidade de obter um gerenciamento mais dinâmico e que demonstre a realidade das atividades, torna-se necessário que a organização elabore controles internos padrões e consiga implantá-los da maneira mais racional possível, a fim de proteger os seus recursos e assegurar a confiabilidade dos registros contábeis e financeiros.

Sendo a empresa associada a uma rede de cooperação, sua principal característica é a necessidade de atuar de forma conjunta e associada, compartilhando recursos materiais, financeiros, tecnológicos e humanos, dentre outras variáveis do contexto empresarial.

1.5 Organização do estudo

O estudo foi organizado em capítulos para melhor entendimento do problema da pesquisa e de seus objetivos.

O primeiro capítulo expõe a importância da implantação de controles internos para a empresa atingir seus objetivos e obter informações para desenvolver suas estratégias.

No segundo capítulo, elaborou-se a revisão da literatura a fim de fundamentar teoricamente o estudo a ser realizado e delimitar as linhas de pesquisa a serem seguidas.

O terceiro capítulo apresenta a metodologia aplicada para o desenvolvimento do trabalho, bem como para a análise dos resultados obtidos.

O quarto capítulo contém não apenas o levantamento dos controles internos, mas também sugestões de procedimentos mais adequados a partir da realidade da

empresa e novos modelos de controle interno. Inclui-se também a apresentação da empresa, seu histórico e conceitos de abordagens sobre redes de cooperação.

Por fim, o quinto capítulo apresenta as conclusões e recomendações deste estudo.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Neste capítulo serão abordados conceitos sobre controles internos e demais definições sobre este tema.

2.1 Conceito de controle interno

Em países como o Brasil, em que somente agora se começa a dar a devida importância aos métodos científicos de administração, é praticamente desconhecida uma acepção de Gestão de Controle Interno. Às vezes imagina-se ser o controle interno sinônimo de auditoria interna. É uma idéia totalmente equivocada, pois a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos; normalmente executado por um departamento especializado adotados como planos permanentes da empresa.

O excesso de controles acaba, na maioria das vezes, prejudicando a qualidade das atividades exercidas por um setor ou funcionário, pois estes se preocupam mais com seu desempenho junto ao controle do que com a própria atividade exercida.

Os administradores gerentes ou responsáveis pela instituição dos controles internos devem, antes de propor um novo controle sobre qualquer atividade, medir qual a relevância deste controle para o resultado da empresa, saber o quanto este controle pode contribuir para o aperfeiçoamento ou maior rendimento da atividade em questão, para não tornar-se apenas um relatório ou tabela a ser preenchido por um funcionário.

Deve ser analisado o custo-benefício dos controles internos a fim de que estes não se tornem mais importantes do que as próprias atividades que controlam. Os controles devem ser, preferencialmente, simples e fáceis de acompanhar e devem possuir objetivos claros e relevantes para o setor que exerce a atividade controlaria e para o resultado da empresa.

Possuir controles, que auxiliam o acompanhamento das atividades e resultados da empresa é fundamental para a gestão do administrador, porém estes controles não podem ser exagerados, inibindo a execução das atividades e prejudicando o desempenho dos funcionários e/ou setores.

O importante não é a quantidade de controles sobre as atividades exercidas, mas sim a qualidade e eficiência dos controles que a empresa possui.

A descentralização das atividades empresariais e a crescente delegação de poderes a diversos indivíduos em vários departamentos; ocorrem em troca da prestação de informações periódicas e submissão às críticas de superiores e da obediência aos parâmetros estabelecidos.

A função de controle configura-se assim como um instrumento administrativo, frente a crescente complexidade das empresas, na busca de seus objetivos.

De fato, se existe objetivo, um planejamento prévio e recursos envolvidos, o controle como uma fase do processo decisório, se faz necessário, para que os administradores possam avaliar os resultados e, se for o caso, efetuar as devidas correções.

A etapa do controle visa assegurar, por meio do alinhamento de trajetórias, que os objetivos planejados seja efetivamente realizados conforme previsto, apoiando-se na avaliação de resultados e desempenhos expressos pelo sistema de informações.

O controle é um meio de se obter e utilizar a informação para coordenar os planos e nortear a ação dos gestores. Ackoff (1979, p.78), afirma que:

Todas as decisões, tomadas durante o planejamento ou as operações normais deveriam estar sujeitas a controle. Portanto, quando os planejadores montam um sistema para controlar seu plano, eles também o fizeram para decisões e sistema de informação administrativa; estão bastante inter-relacionadas e não devem ser elaborados ou examinados separadamente.

A amplitude intensa do controle são, em grande parte, determinadas pelo porte da empresa. Ema pequena empresa pode, com um sistema de informações simples, porém operacionalmente eficiente, ter um adequado ambiente de controle. Nas médias e grandes empresas é necessário utilizar recursos mais sofisticados.

Na verdade, se os gestores crêem que o controle é importante, as demais pessoas serão sensíveis a esse posicionamento, acatando e aplicando as políticas e normas estabelecidas. Nesse enfoque, Peleias (1999, p.3) entende que

o controle consiste nas nações de acatamento das políticas definidas, na aplicação de procedimentos estabelecidos e no uso de sistemas de informação e outros instrumentos instituídos. Propicia o clima no qual os empregados desempenham suas atividades e assumem a responsabilidade pelo exercício de controle.

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA, afirma:

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

A definição é provavelmente mais ampla do que significado que, às vezes, se atribui ao termo. Na realidade, ela reconhece que um sistema de controle interno se projeta além daquelas questões diretamente relacionadas com as funções dos departamentos de contabilidade e finanças.

2.1.2 Controle interno nos estoques

2.1.2.1 Conceito de estoques

Bens adquiridos ou produzidos pela companhia com objetivo de venda ou utilização própria no curso normal de suas atividades (FIPECAFI, 2000).

Da definição mencionada, verifica-se que, dependendo da natureza da companhia, os estoques terão características diferenciadas quanto a seu controle, registro contábil e apresentação nas demonstrações financeiras, por exemplo:

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

2.1.2.2 Principais preocupações quanto aos controles contábeis

Quanto da elaboração dos controles contábeis na área de estoques, a companhia deve preocupar-se com os seguintes aspectos:

a) Existência: Se os estoques existem fisicamente e se há documentação adequada relativa a sua propriedade;

b) Cálculos: Se, por exemplo, os custos unitários (custos reais de materiais, mão-de-obra e custos indiretos, conforme for adequado) e os valores correspondentes estão adequadamente calculados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade;

c) Avaliação: Os saldos dos estoques refletem todos os eventos ou circunstâncias que afetam sua avaliação, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade; os estoques estão demonstrados pelo menor valor entre o custo e o de mercado, reduzidos a seu valor estimado de realização ou valor de sucata para refletir os itens de estoque de baixa movimentação, obsoletos, invendáveis ou não utilizáveis; os lucros ou prejuízos entre as empresas ligadas estão sendo eliminados;

d) Contabilização: Todas as quantidades e saldos de estoques estão adequada e integralmente contabilizados nos registros contábeis,

e) Acumulação de valores: As quantidades e saldos de estoques estão adequadamente acumulados nos pertinentes registros contábeis correspondentes.

2.1.3 Controle interno nas contas a pagar

O sistema de contas a pagar deve garantir a segurança que nenhum pagamento seja efetuado sem evidência documental da existência de um passivo e de se evitar pagamentos em duplicidade.

O reconhecimento apropriado de uma dívida decorrente da aquisição de produtos, bens, mercadorias ou serviços recebidos pela empresa requer um sistema de registro imediato acurado. Todo cuidado deve ser tomado para se incluir somente as aquisições válidas e por seus valores corretos. Procedimentos de contas a pagar:

- recebe de compras uma via da requisição de compras, uma via de ordem de compra e as arquiva, aguardando outros documentos;

- recebe da recepção a via do relatório de recebimento e nota fiscal;
- compara a nota fiscal com os demais documentos, enviando-a para a contabilidade para os procedimentos fiscais;
- arquiva os demais documentos, aguardando duplicatas;
- recebe duplicata do fornecedor;
- compara a duplicata com a ordem de compra;
- remete lançamentos, resumo diário de lançamentos e notas fiscais para contabilidade;
- remete no vencimento o relatório de recebimentos e duplicatas para os setores de pagamento.

2.1.4 Controle interno nas contas a receber

Como diz Magalhães Andrade (2000, p.95),

As atividades de compra são tão importantes quanto qualquer outra do ciclo operacional das empresas, sejam elas industriais, comerciais, prestadoras de serviços ou entidades sem fins lucrativos, englobam um conjunto de tarefas que geram informações à contabilidade e ações a outros departamentos.

O controle interno sobre as contas a receber inicia com o pedido do cliente. Um bom sistema de controle interno deve ter o registro das contas a receber nos valores apropriados, a cobrança das contas, a contabilização e controle de recebimento de caixa e os depósitos dos recebimentos.

Para a preservação de um sistema adequado, as funções de venda devem ser segregadas as funções de recebimentos, cobrança, e contabilização das vendas; as devoluções, descontos e eliminação de débitos incobráveis devem ser devidamente aprovados e separados as funções de caixa. Alguns procedimentos a serem seguidos com relação ao controle de contas a receber:

- segregação de funções;
- custódia dos títulos e garantias;
- as faturas e duplicatas devem ser emitidas pela seção de faturamento, com base na nota fiscal;
- o controle cumulativo dos valores de venda para o registro do razão deve ser mantido pela seção de faturamento. Se possível, as quantidades vendidas devem

ser acumuladas ao mesmo tempo, a fim de serem cruzadas com os registros de estoque. Pois o controle sobre os estoques está estreitamente ligado ao controle sobre as vendas;

- fazer a análise das contas por vencimento, para julgamento da eficiência dos serviços de cobrança.

2.2 Origem

Segundo Reske Filho (2003, p. 1) a palavra controle do francês significa *controlê* o ato ou poder de controlar, verificar, averiguar. Na França do Séc. XVII, o *rolê* era um registro oficial em que se escreviam nomes e *contra-rolê*, um outro registro que efetuava o confronto com o original e servia para a verificação dos dados. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, já prescrevia que “A sociedade tem o direito de pedir conta a todo agente público de sua administração”.

O dever de prestar contas é inerente a toda atividade pública e, sendo assim, é de extrema importância os meios postos à disposição, ou serviço da sociedade, para o exercício do controle do poder.

2.3 Definições e componentes

O relatório do Comitê de Organização Patrocinadoras assim define controles internos:

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

- Confiabilidade de informações financeiras;
- Obediência às leis e regulamentos aplicáveis;
- Eficiência e eficácia de operações.

O relatório do Comitê de Organizações Patrocinadoras enfatizou que essa definição contempla os seguintes conceitos fundamentais:

Controles internos representam um processo. É um dos meios para atingir um fim, não um fim em si mesmo. Consistem em uma série de ações que permeiam a infra-estrutura de uma entidade e a ela se integram não que a que se adicionam.

Controles internos são operados por pessoas. Não são meramente um manual de políticas e um conjunto de formulários, mas o resultado da interação de pessoas em todos os níveis da organização.

Pode-se esperar que controles internos forneçam apenas segurança razoável, não segurança absoluta, à administração e ao conselho de administração de uma entidade, em razão de suas limitações inerentes e da necessidade de considerações dos custos e benefícios relativos de sua implantação.

Controles internos vinculam-se à consecução de objetivos nas categorias de elaboração e apresentação de relatórios financeiros, obediência às leis e aos regulamentos e operações.

Para que a consideração dos muitos controles possíveis que podem ser relacionados com os objetivos de uma entidade possa ser colocada em uma estrutura conceitual, o relatório do Comitê de Organização Patrocinadoras (e a AU 319.08) identificam os cinco componentes de controles internos a seguir, que se inter-relacionam:

Ambiente de controle. “dá o tom” de uma organização, influenciando a consciência de controle de pessoas que nela trabalham. Representa o alicerce dos demais componentes, disciplinando-os e estruturando-os.

Avaliação de risco. Identificação e análise dos riscos relevantes para a consecução dos objetivos da entidade; forma a base para a determinação de como os riscos devem ser administrados.

Atividade de controle. Políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes da administração estejam sendo seguidas.

Informação e comunicação. Identificação captura e troca de informações sob forma e em época tais que permitam que as pessoas cumpram suas responsabilidades.

Monitoração. Processo que avalia a qualidade do desempenho dos controles internos.

Para Cavalcanti (2003, p. 63)

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.

Os dois primeiros objetivos representam controles contábeis e o último, controles administrativos.

São exemplos de controles contábeis:

- sistemas de conferência, aprovação e autorização;
- segregação de funções (pessoas que têm acesso aos registros contábeis não podem custodiar ativos da empresa);
- controles físicos sobre ativos;

- auditoria interna.

São exemplos de controles administrativos:

- análises estatísticas de lucratividade por linha de produtos;
- controle de qualidade;
- treinamento de pessoal;
- estudos de tempos e movimentos;
- análise das variações entre os valores orçados e os incorridos;
- controle dos compromissos assumidos, mas ainda não realizados economicamente.

O objetivo principal do auditor externo ou independente é emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras auditadas. Logo, o auditor deve somente avaliar os controles relacionados com estas demonstrações, que são, no caso, os controles contábeis. Evidentemente, se algum controle administrativo tiver influência nos relatórios da contabilidade, o auditor deve considerar também a possibilidade de avaliá-lo.

Por controles internos Franco (2001, p.267)

Todos os instrumentos da organização destinadas à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexo em seu patrimônio.

Assim, o principal meio de controle de que se dispõe uma administração é a Contabilidade. Esta, entretanto, através da escrituração, registra os fatos pós sua ocorrência (controle conseqüente), enquanto outros meios de controle são utilizados para constatar a ocorrência no momento em que ela se verifica (controle concomitante), existindo ainda aqueles que prevêm a ocorrência do fato por antecipação (controle antecedente).

São, portanto, meios de controle interno todos os registros, livros, fichas, mapas, boletins, papéis, formulários, pedidos, notas, faturas, documentos, guias, impressos, ordens internas, regulamentos e demais instrumentos de organização administrativa que formam o sistema de vigilância, fiscalização e verificação utilizado pelos administradores para exercer o controle sobre todos os fatos ocorridos na empresa e sobre todos os atos praticados por aqueles que exercem funções direta ou indiretamente relacionadas com a organização, o patrimônio e o funcionamento da empresa.

2.4 Princípios fundamentais do controle interno

Segundo Cavalcanti (2003, p. 64)

A administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de se está sendo seguida pelos funcionários, e por sua modificação, no sentido de adaptá-lo às novas circunstâncias

2.4.1 Responsabilidade

Os funcionários dos setores da empresa devem ter claramente suas atribuições definidas e limitadas, de preferência registrados por manuais internos estabelecidos, dentro da própria empresa.

Razões que definem as atribuições: assegurar que os procedimentos sejam executados; detectar erros e irregularidades; em caso de omissão na realização das transações da empresa, apurar as responsabilidades dos funcionários.

Para Cavalcanti (2003, p. 64) algumas tarefas internas de controle, para as quais precisam ser definidos os empregados responsáveis:

- aprovação de aquisição de bens e serviços;
- execução do processo de aquisição (cotação de preços, seleção de fornecedor e formalização da compra);
- certificação do recebimento de bens ou prestação de serviços;
- habilitação do documento fiscal do fornecedor pagamentos (confronto da nota fiscal do fornecedor com o contrato, ordem de compra etc);
- programação financeira do recebimento;
- recebimento de numerários;
- depósito de numerário em banco;
- controle do registro dos operários;
- pagamento aos empregados;
- controle físico sobre ativos (dinheiro em caixa cautelas de títulos, estoques, etc.)
- registro contábil das operações da empresa.

2.4.2 Rotinas internas

A empresa deve criar um manual de organização definindo todas as suas rotinas internas compreendendo:

- formulários internos e externos, como, por exemplo: requisição de aquisição de material ou serviços; formulário de cotação de preços; mapa de licitação; ordem de compra; aviso de recebimento de material; mapa de controle de programação financeira; fichas de lançamento contábil; boletim de fundo fixo (para fins de prestação de contas dos valores pagos através do caixa); carta de comunicação com os bancos; formulário de devolução de material; pedido de vendas; adiantamento p/viagem; relatório de prestação de contas de adiantamento p/viagem;
- instruções para o preenchimento e destinação dos formulários internos e externos;

- evidências de que os procedimentos internos de controles estão sendo executados (assinaturas, carimbos, etc.);
- procedimentos internos dos diversos setores da empresa, como, por exemplo: compras no país e exterior; contas a pagar; programação financeira; caixa; controle de faturamento; créditos e cobrança; vendas; fiscal; almoxarifado; controladoria.

2.4.3 Acesso ao ativos

Deve ser limitado o acesso dos funcionários aos ativos da empresa e estabelecer controles físicos sobre esses. O acesso aos ativos da empresa representa:

- manuseio de numerário recebido antes de ser depositado em conta corrente bancária;
- emissão e manuseio de cheques e assinaturas;
- manuseio de dinheiro para pagamento de salários e contas a pagar;
- custódia de ativos.

São exemplos de controles físicos sobre ativos: local seguro para o caixa; guarda de título em cofre.

Cabe destacar que o acesso aos ativos deve ser de forma direta (fisicamente) ou na forma indireta, por meio da preparação de documentos que autorizam sua movimentação.

2.4.4 A segregação de funções

O fato de algumas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno, faz-se necessário a segregação de funções, que consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não possa ter acesso aos ativos e aos registros contábeis.

O acesso aos registros contábeis representa as pessoas que os preparam ou manuseiam informações que servem de base para sua elaboração, em circunstâncias que lhe permitem modificar os dados desses registros. Exemplo citado por Cavalcanti (2003, p. 67): caso o funcionário tivesse acesso aos ativos e

registros contábeis, ele poderia desviar fisicamente o ativo e baixá-lo contabilmente para despesa, o que levaria a ocultar permanentemente esta transação.

2.4.5 Confronto dos ativos com os registros

Para detectar desfalque de bens ou até mesmo registro contábil inadequado de ativos, a empresa deve estabelecer procedimentos de forma que seus ativos, sob a responsabilidade de funcionários autorizados, seja periodicamente confrontados com os registros da contabilidade.

São exemplos desse confronto: contagem de caixa e comparação com o saldo do razão geral; contagem física de títulos e comparação com o saldo da conta de investimentos do razão geral; conciliações bancárias; 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.

Se não for adotado o procedimento de comparar os ativos com os registros contábeis na empresa, fica em aberto a possibilidade de o funcionário responsável apoderar-se indevidamente do ativo sem que esse fato seja descoberto por tempo indeterminado.

É importante que este procedimento de controle seja efetuado por funcionários que não têm acesso aos ativos. Esse fato é evidente, já que o funcionário responsável poderia desviar o bem e informar à administração da empresa que os ativos existentes concordam com os registros contábeis.

2.4.6 Amarração do sistema

Para Cavalcanti (2003, p. 68)

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, tais como:

- a) conferência independente do registro das transações contábeis, como, por exemplo:
 - transporte dos valores dos documentos para os registros iniciais;
 - transporte dos valores dos registros iniciais para os registros intermediários;

- transporte dos valores dos registros intermediários para os registros finais;
 - transporte dos valores dos registros finais para o razão geral; somas do razão geral e dos registros iniciais, intermediários e finais.
- b) conferência independente dos cálculos, por exemplo: cálculos da valorização das quantidades de estoques transferidas ou baixadas;
- cálculos das depreciações;
 - cálculo das provisões;
 - cálculo de atualização de dívidas em moeda estrangeira;
 - cálculos de elaboração das notas fiscais de vendas;
- c) conferência da classificação contábil de todos os registros finais por um contador experiente;
- d) estabelecimento de controles seqüenciais sobre as compras e vendas, de forma a assegurar que essas transações sejam contabilizadas na época devida. Deve ser centralizado o recebimento e aposta uma numeração seqüencial nas notas fiscais de aquisição de fornecedores. A contabilidade deve exercer um controle sobre a numeração seqüencial das notas fiscais de compras e vendas, observando se elas estão sendo contabilizadas dentro do regime de competência;
- e) as rotinas internas de controle devem ser determinadas de modo que uma controle a outra.
- Por exemplo, em um sistema de compras e pagamentos, a empresa teria as seguintes áreas e rotinas envolvidas:
- setor requisitante: informa ao setor de compras, por meio de um formulário de requisição, que necessita de determinado bem;
 - setor de compras: verifica a requisição do setor requisitante foi devidamente aprovado segundo os limites de competência estabelecidos nas normas internas da empresa;
 - setor de recepção: recebe os bens e a nota do fornecedor e dá o "certifico", indicando as quantidades recebidas e que os bens estão em bom estado;
 - setor de contabilidade: recebe a nota fiscal do setor de recepção, faz o lançamento contábil e o envia para o processamento no setor de computador;
 - setor de computador: processa o lançamento contábil e remete os relatórios contábeis para o setor da contabilidade;
 - setor de contas à pagar: recebe do setor de contabilidade a nota fiscal, verifica se foi devidamente certificada pelo setor de cobrança, confrontando-a com o instrumento formalizador da compra (ordem de compra ou contrato), enviado diretamente pelo setor de compras, e habilita-a para o pagamento;
 - setor financeiro: recebe do setor de contas a pagar a nota fiscal, verifica se foi devidamente habilitada por esse setor e processa o pagamento;
 - setor de contabilidade: recebe o processo de pagamento do setor financeiro, verifica se todos os documentos estão em ordem, faz o lançamento contábil e envia para o processamento no setor de computador.

2.5 Importância do controle interno

A importância do controle interno fica patente a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto.

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

Para que se verifique a importância do controle é oportuno analisar o crescimento e a diversificação de uma empresa. Se pudermos identificar uma empresa em fase inicial, verificaremos que o dono é o ponto referencial do controle. É ele quem analisa e controla praticamente todos os segmentos da empresa; verifica a pontualidade dos funcionários; a fabricação e o padrão de qualidade dos produtos; o despacho e a entrega aos clientes; o pedido e o contas a pagar aos fornecedores; o contas a receber e o recebimento dos clientes etc.

A partir do momento que a empresa toma vulto e inicia sua fase de crescimento em volumes, em diversificação de produtos, em locais diferenciados de produção e de vendas a clientes em várias localidades, e até de segmentação diversa de novos produtos, torna-se inviável que seu dono, sozinho, controle todas as operações e transações. Quanto maior vai ficando a entidade social, maior e mais complexa se torna a organização estrutural, pois grande parte das atividades controladas inicialmente pelo dono vão sendo delegadas a outros funcionários, dos quais ele espera que haja compromisso e capacitação igual àquela que dispunha pessoalmente na gestão do negócio.

2.6 Características de um sistema de controle interno

Um sistema de controle interno bem desenvolvido pode incluir o controle orçamentário, custos-padrão, relatórios operacionais periódicos, análises estatísticas, programas de treinamento do pessoal e, inclusive, auditoria interna. Pode também, por conveniência, abranger atividades em outros campos, como, por exemplo, estudo de tempos e movimentos e controle de qualidade.

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

- Controles contábeis: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis.

- Geralmente incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores.
- Controles administrativos: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração. Normalmente, se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com freqüência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade.

2.7 Objetivos do controle interno

O conceito, a interpretação e a importância do controle interno envolvem muitos procedimentos e práticas que, em conjunto, possibilitam a consecução do controle.

O controle interno tem quatro objetivos básicos:

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

Objetivos primordiais dos controles internos são:

- fornecer à contabilidade dados corretos e conferir a exatidão da escrituração;
- evitar alcances, desperdícios, erros e, se ocorridos, identificá-los.

Esses objetivos aplicam-se aos controles instituídos nos sistema contábil e financeiro. Se instituídos em outras áreas, como a administrativa, ou de produção, ou de expedição etc., outros objetivos serão identificados, mas todos eles podem ser resumidos num só: proteger o patrimônio da empresa.

Ao avaliar os controles internos, o auditor terá em mente esses objetivos básicos e, usando seus conhecimentos, sua experiência, sua acuidade, verificará até que ponto eles permitem atingi-los. Os controles absolutamente infalíveis não existem, ainda não foram criados; entretanto, qualquer deficiência deve ser atribuída

mais à natureza humana do que à concepção do funcionamento desses controles. Logo, a aplicação dos procedimentos de auditoria, em todas as áreas, é indispensável. A extensão e profundidade desses procedimentos é que podem ser maiores, ou menores, conforme seja o grau de confiança que o auditor possa depositar na eficiência dos controles internos.

2.8 Controle interno e sistemas de procedimentos eletrônicos de dados

Os meios eletrônicos de processamento de dados, com sua crescente utilização nos sistemas de informação das empresas fizeram surgir, novos aspectos de controle interno nesses sistemas. Cada vez mais surgem novas necessidades de controles e estes são criados no sistema eletrônico de dados, principalmente nos estoques, fornecedores e clientes.

2.9 Custos do controle x benefícios

O custo do controle interno não deve ser maior aos benefícios que se espera obter. Isso quer dizer que os controles mais sofisticados devem ser estabelecidos para transações de valores relevantes, enquanto os controles menos rígidos devem ser implantados para transações menos importantes.

2.10 Limitações do controle interno

As limitações do controle interno são principalmente com relação a:

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

Devido aos pontos relatados, mesmo no caso de a empresa ter um excelente sistema de controle interno, o auditor externo deve executar procedimentos mínimos de auditoria.

2.11 Levantamento do sistema de controle interno

As informações sobre o sistema de controle interno são obtidas das seguintes formas:

- leitura dos manuais internos de organização e procedimentos criados pela administração;
- conversa com funcionários da empresa;
- verificação física desde o início da operação (compra, venda, pagamentos etc.) até o registro geral no relatórios contábeis.

As informações obtidas sobre o controle interno são registradas do conjunto de duas ou três das seguintes formas: memorandos narrativos; questionários padronizados e fluxogramas.

2.12 Testes de observância do sistema de controle interno

Pelos testes de observância certifica-se de que o sistema de controle interno levantado é o que realmente está sendo utilizado. Acontece com freqüência uma empresa ter um excelente sistema de controle interno descrito em seu manual de procedimentos; contudo, na prática, a situação é totalmente diferente.

Na hipótese do sistema em uso ser diferente do descrito nos manuais internos, devem-se alterar as informações sobre os sistemas, anteriormente levantadas, e ajustá-las à situação real existente. Isto quer dizer que deverá ser avaliado o sistema que efetivamente está sendo praticado no controle dos ativos da empresa e na produção de dados contábeis confiáveis. Normalmente cumpre-se esse procedimento mediante a observação da execução dos trabalhos pelos funcionários e da inspeção de documentos e registros contábeis.

2.14 A avaliação do sistema de controle interno e determinação dos procedimentos de auditoria

A avaliação do sistema de controle interno compreende:

- determinar os erros ou irregularidades que poderiam acontecer;

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

2.15 Controles gerais

Controles gerais referem-se ao ambiente de tecnologia da informação e a todas as atividades, em oposição a uma aplicação específica. Assim, seus efeitos são amplos. Se o auditor conseguir obter evidência de que os controles gerais são eficazes, terá segurança de que as aplicações individuais podem ter desenho e operação adequados. Por outro lado, deficiências em controles gerais podem afetar muitas aplicações e impedir que o auditor avalie o risco de controle abaixo do nível máximo, para muitas transações e ciclos de transações.

A finalidade de controles gerais é controlar desenvolvimento e alterações de programas e operação de computadores, além de assegurar acesso a programas e dados. Os controles gerais normalmente são subdivididos em cinco tipos:

- Controles de organização e operação.
- Controles de desenvolvimento e documentação de sistemas.
- Controles de hardware e do sistema operacional.
- Controles de acesso
- Controles de dados e procedimentos.

2.16 Controle organizacional

É o processo de avaliar, monitorar, melhorar o desempenho da empresa para alcançar seus objetivos. Controle é o conjunto de métodos e ferramentas que os membros da empresa usam para mantê-la na trajetória para alcançar seus objetivos. Um sistema está sob controle se ele está no caminho para alcançar seus objetivos.

Caso contrário, o sistema está fora de controle. Três papéis importantes a serem desenvolvidos:

1. ajudar a empresa a ficar sob controle;
2. identificar quando o processo está fora de controle;
3. dar suporte à aprendizagem da empresa.

O processo de manter uma empresa sob controle envolve cinco passos:

1. planejar, que consiste no desenvolvimento dos objetivos primários e secundários da empresa e na identificação dos processos que os completam.
2. executar, que consiste em implementar o plano.
3. monitorar, que consiste em mensurar o nível atual de desempenho do sistema.
4. avaliar, que consiste na comparação do nível atual de desempenho do sistema para identificar qualquer variância sobre os objetivos do sistema e o desempenho efetivo e decidir sobre as ações corretivas.
5. corrigir, que consiste na realização de qualquer ação corretiva necessária para trazer o sistema sob controle.

Para o processo de controle fazer sentido, a empresa deve ter conhecimento e habilidade para corrigir as situações que identifica como fora de controle; caso contrário, o controle não serve a nenhum propósito. Existem dois grandes tipos de sistemas de controle:

- Controle por tarefas (também chamado comando e controle).
- Controle por resultado.

A escolha da empresa da natureza geral de seus sistemas de controle, deveria refletir sua estratégia, porque tem um impacto profundo de como ela deveria monitorar e avaliar o desempenho do funcionário e do processo.

Controle por tarefa: é o processo que certifica que uma tarefa está completa de maneira predeterminada. Uma abordagem do controle por tarefa é controle preventivo, no qual os gerentes projetam um sistema que só pode ser operado da forma desejada.

Controle por resultados: enfoca a motivação dos funcionários em perseguir os objetivos da empresa. Para o controle dos resultados ser eficiente a empresa deve declarar seus objetivos claramente e deve comunicar a todos os seus membros, de modo que cada um deles entenda o que é importante e como contribuir para alcançar o sucesso.

O ideal para uma empresa que deseja reverter um quadro negativo e conseguir crescer no mercado é o investimento em instrumentos de gestão e treinamento de pessoal. Essas estratégias auxiliam no estabelecimento de normas e tem como objetivo munir uma empresa de relatórios e informações gerenciais vitais, que são obtidos, por meio desse processo, com maior rapidez e segurança. Um dos principais dificultadores da lucratividade e da competitividade empresarial no Brasil é a falta de gerenciamento de custos e preços. Uma boa gestão de custos e preços tornou-se, hoje, mais que uma necessidade no dia-a-dia de uma empresa, peça fundamental para a sobrevivência desta em um mercado competitivo. O conhecimento de fatores como margem de contribuição de cada produto, ponto de equilíbrio econômico e financeiro, taxas de retorno e lucratividade, planejamento de compra e estoques é muito importante para que se estabeleça uma política de preços que seja, ao mesmo tempo, competitiva, segura e lucrativa.

Quando adequado, o eficiente gerenciamento de custos, a empresa tem maior facilidade de administrar com segurança e objetividade seu futuro. Assim, com a base fornecida pela contabilidade gerencial, a empresa pode deixar de ficar esperando as coisas acontecerem e partir para a adoção de uma postura mais atuante, tendo à disposição de seus dados econômicos e financeiros, que são classificados, registrados e transformados em informações gerenciais, indispensáveis no processo, cada vez mais dinâmico, de tomada de decisões. Também são utilizados outros instrumentos importantes, como planilhas de custos das linhas de produtos ou dos próprios produtos, formação de preços e demonstrativos de resultados por negócios, para dar respostas imediatas, objetivas e ágeis para vários tipos de questões.

3 METODOLOGIA

No capítulo 2 foi apresentada a base teórica sobre o tema dessa pesquisa, fazendo referência aos aspectos conceituais sobre controles e sua aplicação na organização empresarial. Foram realizadas visitas à empresa com o objetivo coleta de dados e informações sobre procedimentos de controles internos utilizados, com a finalidade de elaborar um estudo de verificação e adequação do sistema, propondo melhorias.

Como toda a pesquisa, foi necessário a utilização de métodos científicos.

De acordo com Lakatos e Marconi (2001, p. 81):

É o método científico conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros -, traçando o caminho a ser seguido detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.

Gil (2003, p. 52) aponta algumas vantagens do estudo de caso como: estímulo a novas descobertas, ênfase na totalidade e simplicidade dos procedimentos.

Para Silva (2001, p. 61):

A investigação documental é realizada em documentos conservados no interior dos órgãos públicos ou privados, como registros, anais, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes, comunicações informais, microfilmes, fotografias, videoteipe, informações em disquete, diários [...].

3.1 Delineamento da pesquisa

Segundo Kerlinger (1980, p. 94):

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

Para Gil (1995, p. 70):

O delineamento refere-se a planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, envolvendo tanto a sua diagramação quanto a previsão de análise e interpretação dos dados. Entre outros aspectos o delineamento considera o ambiente onde são coletados os dados, bem como as formas de controle das variáveis envolvidas.

Gil (1995, p. 71) segue em seus conceitos, enfatizando que,

Com o delineamento da pesquisa, as preocupações essencialmente lógicas e teóricas da fase anterior cedem lugar aos problemas mais práticos de verificação, ocupa-se precisamente do contraste entre a teoria e os fatos, e sua forma é a de uma estratégia ou plano geral que determine as operações necessárias para fazê-lo.

Para a realização desta pesquisa foi realizada uma análise das necessidades da empresa, baseada em informações dadas pela administração. A partir destas informações, embasamento teórico, para a elaboração de soluções que possam auxiliar a empresa nas suas deficiências. Esta pesquisa é de estudo exploratório, por se tratar da busca de informações a respeito da empresa, e também de natureza descritiva no que se refere à exposição e a afirmação dos dados encontrados.

3.2 População

Segundo Barbeta (1998, p.19) define-se como população alvo “o conjunto de elementos que queremos abranger no presente estudo e que são passíveis de serem observados, com respeito às características que se pretende levantar”.

A população alvo desse estudo abrange uma empresa associada a uma rede de cooperação, a Rede Mestre Artes Marciais, Navarro Artes Marciais, na cidade de Santa Maria-RS.

3.3 Coleta de dados

Os dados foram coletados por meio de questionários pré-elaborados, observações e entrevistas realizadas à administração da empresa, sendo estes instrumentos fundamentais para a obtenção de informações sobre a empresa. Vide Apêndice B.

Outros dados relativos ao estudo foram coletados através da pesquisa bibliográfica em livros e artigos de diversos autores.

3.4 Limitações da pesquisa

A realização da pesquisa visa à implementação de um sistema de controle interno que permitirá a empresa obter controle sobre seu patrimônio e conseqüentemente resultados.

Por tratar-se do estudo de uma única empresa da área, não foi possível o procedimento de comparação com outras empresas do mesmo ramo de atividade, para análise.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo traz informações sobre a empresa pesquisada, histórico e situação encontrada.

4.1 Apresentação da empresa

4.1.1 Histórico

A empresa estudada é a Navarro Artes Marciais, da Rede Mestre Artes Marciais de Santa Maria, sede centro. Classificada como micro-empresa prestadora de serviços, do ramo de atividade física, sendo que, até abril do corrente ano, seu único produto era arte marcial coreana, especificamente: Taekwondo e Defesa pessoal.

A empresa estudada foi fundada em Julho de 2004, porém seu proprietário trabalha com Taekwondo Songahm há 15 anos, anteriormente, ele desenvolvia seu trabalho na cidade de Bagé, onde possuía uma escola que utilizava a mesma metodologia aqui praticada.

Desde então, mudou-se para Santa Maria e fundou a Navarro Artes Marciais, sendo que da sua fundação até setembro do mesmo ano era conhecida pela sua denominação de faixa preta, portanto, Navarro Artes Marciais. Seguiu-se da mesma forma nas demais cidades que utilizavam a metodologia de Taekwondo Songahm Federation (STF), ou seja, em cada cidade o nome da empresa levava a denominação de faixa preta do seu respectivo instrutor.

Desde sua criação até dezembro de 2004, a escola de Santa Maria sublocava uma sala de aula dentro de uma academia de ginástica. Em dezembro do mesmo ano, buscou sua independência comercial e locou uma sala própria, localizada na Rua Duque de Caxias, 1074, onde se situa até a presente data.

Devido à necessidade de padronização do treinamento e unificação da negociação com a Federação, iniciou-se o processo de criação da Rede Mestre Artes Marciais pela Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul (UNIJUÍ), através do programa Redes de Cooperação, do Governo do Estado do Rio Grande do Sul, em agosto de 2004, e concretizado em setembro do mesmo ano,

integrando, assim, todas as escolas do Estado do Rio Grande do Sul, praticantes de taekwondo no sistema Taekwondo Songahm Federation (STF).

A Rede Mestre Santa Maria utiliza basicamente 04 programas de ensino:

- Estrutura (Básico): para aqueles que querem conhecer e experimentar a arte marcial.
- Emoção (Clube de faixas pretas): para quem deseja um treinamento emocionante, priorizando a motivação para alcançar a faixa preta.
- Conhecimento (Master): para pessoas que desejam ir além da faixa preta, adquirindo um conhecimento maior sobre artes marciais.
- Liderança (Líder): para pessoas que querem ser a diferença na arte marcial, programa que objetiva a formação de líderes: “seres humanos independentes”.
- Formação de instrutor: programa desenvolvido para quem deseja tornar-se um instrutor de arte marcial, com duração de 03 (três) anos e conteúdo técnico e teórico.

Além desses programas, a Rede Mestre trabalha com a metodologia diferenciada de acordo com a faixa etária:

a) Tiny Tigers: programa desenvolvido especialmente para crianças na idade pré-escolar de 3 a 6 anos. Possui um método de ensino seguro e divertido que melhora as habilidades motoras da criança, a capacidade de prestar atenção, entender ordens e se relacionar com outras pessoas. O sistema motivacional utiliza um emblema da vitória onde são colocadas estrelinhas recebidas a cada mérito alcançado, o que incentiva a criança a desenvolver suas melhores capacidades.

b) Karate for Kids: programa desenvolvido para a faixa etária dos 7 aos 12 anos. Constitui-se em uma fundamental atividade física para crianças, melhorando o alongamento, a agilidade e a coordenação motora. Trabalha o desenvolvimento do intelecto, principalmente a concentração, a memorização e a visualização. O programa também possui um emblema que significa a vitória sobre os objetivos que lhe foram traçados.

c) Programa Sênior (arte marcial para a melhor idade): funciona como uma excelente atividade física sem impacto, desenvolve a flexibilidade, a coordenação motora, trabalha o alongamento e oferece reforço da musculatura. Além dos aspectos físicos, proporciona auto-confiança, agilidade e melhora a auto-estima.

4.1.2 Redes de Cooperação

A cooperação entre empresas na forma de redes desponta, neste início de século, como uma forma de se conduzirem os negócios, transformando-se em uma vantagem competitiva para as pequenas e médias empresas, segundo Casarotto (2001, p. 37).

O Programa Redes de Cooperação da Secretaria do Desenvolvimento e dos Assuntos Internacionais (SEDAI) desempenha um papel de disseminador de um processo econômico e social, porque rompe com o individualismo, trabalha com a união, comprometimento e confiança.

O relacionamento em rede de cooperação busca alavancar a capacidade da organização na tentativa de melhorar a eficácia organizacional, frente aos desafios impostos pelo mercado.

A formação da Rede Mestre deu-se através da parceria com a Universidade Regional do Noroeste de Estado do RS (UNIJUÍ), abrange 17 municípios, somando a participação de cerca de 800 alunos entre todas as associadas.

As economias locais são partes interdependentes da economia mundial e, por isso, “ (...) cada comunidade tem de se transformar em uma vendedora de bens e serviços, uma promotora de seus produtos e de valor local” (Kotler; Haider; Rein, 1994, p. 11).

Nesse contexto, fundamenta-se a Rede Mestre, buscando identificar padrões e propriedades mais permanentes que permitam a emergência de estruturas com funções, padrões e rotinas que maximize importantes vantagens competitivas.

O principal objetivo da Rede Mestre é econômico, isto é, baixar os custos dos materiais necessários e aumentar as vendas, a fim de incrementar a renda líquida de cada associado. No entanto, a rede somente consegue essas vantagens, se várias condições forem preenchidas. E essa tarefa não é fácil, porque as condições mais importantes parecem ser interdependentes.

A seguir são apresentados os benefícios e desvantagens de participar do programa Redes de Cooperação:

Dado que o principal foco das estratégias que visam à redução do custo se basear em compras e marketing em conjunto, a principal condição para o sucesso consiste em atingir um número maior de associados. Entretanto isso nem sempre se faz presente, de forma que fatos individuais prevaleçam sobre fatos organizacionais.

a) Vantagens para a escola de Santa Maria:

- Treinamento específico para os instrutores e equipes de trabalho.
- Padronização das metodologias de ensino utilizadas nas escolas.
- Negociações em conjunto para as escolas: produtos, materiais, federação.
- Aumento da credibilidade na prática de artes marciais.
- Compra em conjunto: redução dos custos de marketing coletivo, papelaria e material.
- Aprendizagem coletiva: difusão de conhecimento técnico.
- Mecanismos de comunicação, decisão e negociação.
- Planejamento e condução das atividades.

b) Desvantagens para a escola de Santa Maria:

- Planejamento e condução das atividades.
- Problema de coordenação: falta de uma central da rede que ofereça suporte de um modo geral às ações das escolas.
- Restrição às atividades da escola em função da marca.
- Barreiras à ampliação dos produtos da rede.
- Falta de visão empresarial para a expansão da rede.
- Problemas de estrutura interna da rede: comunicação, informatização.

De acordo com informações coletadas junto à administração, o modelo cooperativo proporciona para a empresa de Santa Maria meios alternativos de competitividade, melhoria técnica através de experiências compartilhadas, capacidade de barganha, credibilidade organizacional e proteção contra a concorrência. Entretanto, a concepção limitada, a incompatibilidade de objetivos e ações gerenciais interdependentes contribui de forma negativa com a expansão de outras atividades desta escola, e até mesmo do crescimento da Rede Mestre com um todo.

É de responsabilidade do proprietário da Rede Mestre Santa Maria as seguintes escolas, formando sociedades nas demais cidades:

1. Bagé: Rua Dr. Veríssimo, 02 sala 06
2. Santa Maria: Bairro Nossa Senhora de Lourdes, Rua General Neto, 1220
3. Santa Maria: Camobi: projeto dentro da Academia Foco
4. Santa Maria: sede central, Rua Duque de Caxias, 1074
5. Dom Pedrito: Rua Duque de Caxias, 1733

6. São Pedro do Sul: Rua XV de Novembro, 654 sala 202.

A exceção da cidade de Santa Maria, centro, todas as demais cidades e bairro, nos demais locais somente se trabalham com o taekwondo songahm e defesa pessoal, considerando que na hierarquia do taekwondo songahm sempre deverá haver um instrutor responsável, chamado de instrutor de cabeceira e certificado.

Comercialmente e de acordo com a hierarquia do taekwondo songahm é feita uma sociedade entre o instrutor responsável e seu aluno em treinamento. De modo geral, inicia-se o processo com a divisão de 30% para o instrutor responsável e o restante para o outro sócio, isso tanto das despesas, como dos recebimentos, e de acordo com a maturidade apresentada e o trabalho desenvolvido esse percentual vai diminuindo para o instrutor responsável.

Em 2004, a participação dos produtos no faturamento anual da escola chegou a ser superior a 50%, devido ao baixo faturamento das mensalidades quanto às mensalidades dos serviços prestados.

Esse quadro começou a mudar em outubro de 2005, quando houve uma mudança na gestão da empresa e atualmente seu faturamento na prestação de serviços triplicou em relação ao período de novembro de 2005, isso também, porque o número de inadimplência e desistência são muito baixos, sendo, respectivamente, 3% do faturamento líquido mensal da empresa e 5% dos alunos matriculados mensalmente.

Como a empresa não possui informações do exercício anterior, não há um comparativo exato de seu crescimento.

Quanto ao quadro de colaboradores da empresa é composto por: 08 professores, sendo 04 da área *fitness* e os demais para a arte marcial, que conta também com 03 estagiários, possui 01 funcionário para a área administrativa.

Nos últimos dois anos, a empresa investiu R\$ 33.000,00 em obras de infraestrutura, sendo que a maior parte dele foi para a sua atual sede central. A grande parte desses recursos foi obtida junto ao banco, através de financiamento de capital de giro para a pequena empresa.

O quantitativo dos investimentos realizados pela Rede Mestre nos últimos dois anos encontra-se na tabela 1.

Tabela 1 - Áreas investidas da Rede Mestre

Áreas investidas	2004	2005
Área construída	6.000,00	25.000,00
Salas de aula	800,00	2.000,00
Secretaria	300,00	500,00
Loja	200,00	700,00

Fonte: Navarro Artes Marciais (2006)

4.2 Levantamento dos controles internos e proposição de melhorias nos setores de estoque, fornecedores e clientes

A partir da verificação dos controles internos da empresa observou-se que os mesmos não são utilizados. O único controle existente é o de contas a receber. A empresa não possui manual interno da organização, as atribuições e responsabilidades são centralizadas na gerente, que é responsável pelos procedimentos das principais atividades da empresa, por exemplo, vendas, recebimentos, compras, pagamentos, salários, registros contábeis, etc.

Existe uma planilha onde consta o plano de contas que demonstra despesas e receitas e apuração do ponto de equilíbrio. Os registros realizados das transações e controles não são verificados periodicamente.

4.2.1 Estoque

Não existem controles de estoque de materiais, a gerente informou que há uma grande rotatividade de produtos. Logo que estes chegam na empresa são comercializados, restando poucos produtos em estoque.

Os produtos comercializados são protetores de artes marciais, uniformes de taekwondo e vestuários para ginástica.

Sugere-se que seja utilizado um controle de estoque para que fique registrado o recebimento das requisições de materiais, dos relatórios de encomendas, e registro da contagem estar de acordo com o que foi encomendado (conferindo se o cálculo das quantidades multiplicadas pelo custo unitário é igual ao custo total).

Existindo um sistema de controle adequado, as informações necessárias afirmarão se os estoques estão de acordo com a realidade e receberão registros decorrentes das compras efetuadas.

O controle de estoque deve ser criado conforme a ficha de controle de estoque conforme planilha:

	A	B	C	D	E
1	CONTROLE DE ESTOQUE 2007				
2	Movimentação de Janeiro 2007	PRODUTO A	PRODUTO B	PRODUTO C	PRODUTO D
3					
4	Compras	0,00	0,00	0,00	0,00
5	Devolução de vendas	0,00	0,00	0,00	0,00
6					
7	Vendas	0,00	0,00	0,00	0,00
8	Devolução de compras	0,00	0,00	0,00	0,00
9					
10	Saldo de estoque em 31/01/2007	0,00	0,00	0,00	0,00
11					
12	Movimentação de Fevereiro 2007	PRODUTO A	PRODUTO B	PRODUTO C	PRODUTO D
13					
14	Compras	0,00	0,00	0,00	0,00
15	Devolução de vendas	0,00	0,00	0,00	0,00
16					
17	Vendas	0,00	0,00	0,00	0,00
18	Devolução de compras	0,00	0,00	0,00	0,00
19					
20	Saldo de estoque em 28/02/2007	0,00	0,00	0,00	0,00
21					
22	Movimentação de Março 2007	PRODUTO A	PRODUTO B	PRODUTO C	PRODUTO D
23					
24	Compras	0,00	0,00	0,00	0,00
25	Devolução de vendas	0,00	0,00	0,00	0,00
26					
27	Vendas	0,00	0,00	0,00	0,00
28	Devolução de compras	0,00	0,00	0,00	0,00
29					
30	Saldo de estoque em 31/03/2007	0,00	0,00	0,00	0,00

4.2.2 Fornecedores

A gerência realiza os pedidos das compras e possui cadastro dos fornecedores, classificando por natureza de bem e serviço. Os pedidos são feitos geralmente por e-mail, na chegada do produto confere se os valores são aqueles negociados anteriormente.

Os fornecedores enviam a tabela de preços para que se tenha sempre a cotação atual, e assim, obter melhores condições comerciais.

São poucos fornecedores de produtos de artes marciais, muitas vezes não podendo ter muitas opções de orçamentos na realização do pedido à compra, esta geralmente formalizada por e-mail.

As mercadorias são recebidas pela gerência, que faz as conferências necessárias dos documentos, mas não registra em controles internos.

Os pagamentos quem realiza é a gerência, que mantém os documentos em ordem de vencimento e conferidos os valores.

O controle utilizado é o fluxo de caixa. Não existem controles adequados para a guarda e preparo dos cheques. Os talonários de cheques somente a gerência tem acesso. Não existem documentos que comprovem os pagamentos que acompanham os cheques.

Todos os documentos são devidamente contabilizados. O escritório que realiza a assessoria contábil não oferece relatórios gerenciais.

Como sugestões de melhorias, o sistema será implantado com novas metodologias. As pessoas tomam decisões baseadas em ações formais e administrativas durante os processos, e estas decisões baseiam-se no controle interno existente e implantado, quanto melhor as rotinas de controle, as decisões serão mais seguras.

Recomenda-se que a empresa estabeleça os controles sugeridos para que os processos ofereçam a segurança à empresa de que nenhuma compra simulada foi registrada; pagamentos efetuados ocorreram de uma compra autorizada; todos os pagamentos efetuados foram registrados.

As requisições de compras devem conter informações relativas à quantidade e qualidade dos itens, quando devem estar disponíveis, inclusão no formulário de uma coluna com as quantidades existentes na empresa, para que se verifique a necessidade daqueles itens. Ver controle de compras conforme planilha:

COMPRAS						
PERÍODO: JANEIRO 2007						
Produto	Quantidade encomendada	Valor unitário (\$)	Valor total (\$)	Data prevista recebimento	Informações do produto	Quantidade em estoque

Fazer uma seleção de fornecedores, classificando-os pela qualidade dos produtos, preços, serviços e confiabilidade de entrega para efetuar contato nas tomadas de preços, condições e entregas. Este é um controle que envolve cuidados para a empresa efetuar a melhor compra.

FORNECEDORES											
PERÍODO: JANEIRO 2007											
Fornecedor	Rede	Geral	Documento	Data Vcto	Produto	Qtidade	Vlr. Unit. (\$)	Total (\$)	Parcelas (\$)	Pagtos (\$)	Saldo (\$)
TOTAL											

As transações de compras devem ser evidenciadas por ordens de compras para que sejam comparadas com as notas fiscais dos fornecedores e com os relatórios de recebimento.

A ordem de compra é o documento que registra a descrição, quantidade e as informações relacionadas com os bens e serviços que a empresa pretende adquirir, e que é enviada ao fornecedor. Ver planilha:

ORDEM DE COMPRA			
PERÍODO: JANEIRO 2007			
Fornecedor	Produto	Quantidade	Informações sobre o produto

O relatório de recebimento é um documento preparado quando do recebimento dos bens, que contém a sua descrição a quantidade recebida, a data do recebimento e outros dados relevantes, relatório de recebimentos devem ser criados conforme o controle da planilha:

Microsoft Excel - Ordem de recebimento

Arquivo Editar Exibir Inserir Formatar Ferramentas Dados Janela Ajuda Digite uma pergunta

Arial 10 N I S % 000 ,00 ,00

	A	B	C	D	E
1	RELATÓRIO DE RECEBIMENTO				
2	PERÍODO: JANEIRO 2007				
3	Fornecedor	Produto	Quantidade	Data de recebimento	Informações sobre o produto
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
18					
19					
20					
21					
22					
23					

Plan1 / Plan2 / Plan3

Para evitar roubos e má utilização, é importante que as mercadorias sejam fisicamente controladas no momento em que são recebidas até o momento em que são colocadas à disposição para uso.

As notas fiscais que chegam na empresa devem ser comparados as quantidades apontadas com as mostradas no relatório de recebimento e na ordem de compra deve ser feita cuidadosamente, para evitar o pagamento por mercadorias em quantidade superior à quantidade recebida ou ordenada.

Para que o controle seja eficiente é necessário realizar conciliação mensal dos registros de contas a pagar que podem demonstrar os saldos do relatório anterior e o ingresso de novas contas a pagar e os recebimentos efetuados.

4.2.3 Clientes

A empresa não realiza análise para concessão do crédito ao cliente, e não consulta o Serviço de Proteção ao Crédito.

Existe um controle de dados onde constam informações sobre os clientes, programas de treinamento com respectivos valores de mensalidades, planilha com produtos e valores de custos e preços de venda. A mesma pessoa que preenche as informações faz as atualizações e conferências.

Não existem controles que assegurem que as vendas sejam registradas. São feitas anotações num caderno, onde constam nome dos clientes e valores recebidos.

No ano de 2006 foi realizado um programa de extensão empresarial pela UFSM, através deste programa a empresa recebeu orientações que serviram para determinar o custo dos serviços e produtos e também preço de venda, pois estavam totalmente desatualizados.

Com as informações que conseguiram a partir do programa de extensão empresarial conseguiam fazer uma análise financeira, mas não é feito com base mensal.

Pelo controle de mensalidades é possível verificar quais os alunos que estão com as mensalidades atrasadas, também é feita análise baseada no fluxo de caixa a posição do cliente no mês.

Os recebimentos das mensalidades pela agência bancária com boletos, poucos clientes realizam pagamentos na empresa. Somente a gerente tem acesso aos numerários. Os cheques recebidos são descontados em seguida ou negociados para pagamento de fornecedores ou despesas.

Os clientes que realizam os pagamentos na empresa recebem recibo, discriminando serviços ou compra de mercadorias. Todos os documentos são contabilizados. Não possuem controle sobre vendas das mercadorias, apenas anotações num caderno.

Os extratos bancários são conciliados mensalmente.

Sugere-se que os relatórios internos abordem a movimentação das contas, a tendência dos saldos em relação às vendas e as condições de vendas, e a listagem das contas vencidas acompanhada de anotações das providências tomadas para a cobrança. Ver planilha de controle de clientes:

E4	A	D	E	F	G	H	I	J	K	L
1	CLIENTES									
2	PERÍODO: JANEIRO 2007									
3	CLIENTES	Documento	Data	Produto	Quantidade	Vlr. Unit. (\$)	Total (\$)	Parcelas (\$)	Pagtos (\$)	Saldo (\$)
4										
5										
6										
7										
8										
9										
10										
11										
12										
13										
14										
15	TOTAL									
16										

A informação das quantidades vendidas devem ser cruzadas com os registros de estoque, por estarem estreitamente ligados ao controle de vendas.

Devem ser registradas as contas individuais dos clientes; controlar as faturas ou recibos; preparar e expedir extratos das contas dos clientes; mensalmente, balancear a soma das contas individuais dos clientes com o saldo do razão geral.

O controle interno de ingressos de recursos tais como mensalidades e vendas devem fornecer a garantia que todos os recebimentos registrados, de acordo com origem, natureza e data dos ingressos. Planilha de controle de mensalidades:

	A	B	C	D	E	F	G	H
1	CONTROLE MENSALIDADES - JANEIRO 2007							
2								
3	NOME DO ALUNO	IDENTIDADE	N° MATRÍCULA	PROGRAMA	VENCIMENTO	BOLETO	CHEQUE	VALOR
4								
5								
6								
7								
8								
9								
10								
11								
12								
13								
14								
15								
16						R\$	R\$	MENSAL.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Este capítulo apresenta as conclusões obtidas e as recomendações propostas, objetivando benefícios à empresa.

5.1 Conclusões

Neste item estão expostas as conclusões obtidas com relação aos objetivos desta pesquisa, destacando os resultados obtidos.

5.1.1 Conclusões referente ao objetivo geral

O principal objetivo deste estudo é levantar os controles internos existentes na empresa filiada a uma rede de cooperação nas áreas de estoque, fornecedores e clientes.

Para a conclusão deste objetivo foi realizada uma pesquisa com base na literatura encontrada sobre este tema e assuntos afins que complementaram o desenvolvimento do estudo.

Pelas visitas realizadas na empresa, juntamente com os questionários aplicados, foi possível conhecer o tipo de controle utilizado, o de contas a receber.

5.1.2 Conclusões referente aos objetivos específicos

Com a realização deste estudo através das bibliografias consultadas foi possível definir o que é controle interno, assim como sua importância, funcionamento e definições sobre redes de cooperação.

Através das visitas realizadas à empresa foi possível conhecer seu histórico e seus objetivos, podendo formular controles internos em estoque, fornecedores, contas a receber, mensalidades, compras, ordem de compra e relatório de recebimentos, capazes de oferecer indicadores estratégicos de gerenciamento para a organização.

Verificou-se que o sistema de controle interno apresenta deficiências de informações nos procedimentos, para as quais foram elaboradas sugestões para saná-las.

É de grande importância para a empresa utilizar controles para um melhor planejamento e organização das atividades, assim, obter informações que demonstrarão a realidade da empresa, de maneira mais racional para proteger seus recursos. As ações sugeridas permitirão a empresa uma melhor avaliação do seu desempenho operacional e econômico, permitindo identificar rapidamente desvios e suas respectivas causas, estabelecendo planos e ações. Estas informações também servirão de apoio para a melhoria e expansão de seus processos.

Não resta dúvida de que neste ambiente de controle, o trabalho do administrador será mais simples e seguro, apresentando sempre informações úteis e confiáveis.

5.2 Recomendações

Verificar no prazo de um ano se a empresa acatou e implantou as sugestões propostas por esta. Reavaliar futuras pesquisas na Empresa partindo do ponto em que este trabalho foi concluído.

REFERÊNCIAS

ACKOFF, Russel L. **Planejamento Empresarial**. Rio de Janeiro: Vozes, 1979.

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

CASAROTTO FILHO, Nelson. **Redes de pequenas e medias empresas e desenvolvimento local**: estratégias para a conquista da competitividade global com base na experiência italiana/2001.

CAVALCANTI, Marcelo. **Auditoria** – Um curso moderno e completo. São Paulo: Atlas, 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 820/97.

FIPECAFI. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. IUDÍCIBUS, S. MARTINS, E.; GELBCKE, E. E (Org). São Paulo: Atlas, 2000.

FRANCO, Hilário e MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas da Pesquisa Social**. São Paulo: Ed. Atlas, 1995.

_____. São Paulo. Atlas, 2003.

KERLING, Fred Nichols. **Metodologia da pesquisa em Ciências Sociais** – Um tratamento conceitual. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980.

KOTLER, Philip. **Administração de marketing**: análise, planejamento, implementação, e controle. São Paulo: Atlas, 1994.

LAKATOS, E.; MARCONI, M. de. **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2001.

MAGALHÃES ANDRADE S/C AUDITORES INDEPENDENTES. Controles internos nas compras e contas a pagar. *In* Coleção de Seminários CRC-SP/IBRACON. **Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria.** São Paulo: Atlas, 2000.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria:** gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 1999.

RESKE FILHO, Antonio. **Apostila** – Curso de Especialização em Controladoria da UFSM. Santa Maria: UFSM, 2003.

SILVA, A. C. R. **Metodologia Aplicada à Contabilidade:** orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2001.

APÊNDICES

APÊNDICE A

A Resolução nº 820/97, do Conselho Federal de Contabilidade, trata controles internos da seguinte forma:

11.2.5 - Estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos

11.2.5.1- 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.

11.2.5.2 - O auditor deve efetuar o estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade, como base para determinar a natureza, oportunidade extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria, considerando:

- a) o tamanho, a complexidade das atividades da entidade;
- b) os sistemas de informação contábil, para efeitos tanto internos quanto externos;
- c) as áreas de risco de auditoria;
- d) a natureza dos documentos, em face dos sistemas de informatização adotados pela entidade;
- e) o grau de descentralização de decisão adotada pela administração da entidade; e
- f) o grau de envolvimento da auditoria interna, se existente.

11.2.5.3 - O sistema contábil e os controles internos é de responsabilidade da administração; porém o auditor deve efetuar sugestões objetivas para seu aprimoramento, decorrentes de constatações feitas no decorrer do seu trabalho.

11.2.5.4 - A avaliação do sistema contábil e de controles internos pelo auditor deve considerar os seguintes aspectos:

- a) o ambiente de controle existente na entidade; e
- b) os procedimentos de controles adotados pela administração da entidade.

1.2.5.5 - A avaliação do ambiente de controle existente deve considerar:

- a) a definição funções de toda a administração;
- b) o processo decisório adotado na entidade;
- c) a estrutura organizacional da entidade e os métodos de delegação de autoridade e responsabilidade;

- d) as políticas de pessoal e segregação de funções; e
- e) o sistema de controle da administração, incluindo as atribuições da auditoria interna, se existente.

1. 2.5.6 - A avaliação dos procedimentos de controle deve considerar:

- a) as normas para elaboração de demonstrações contábeis e quaisquer outros informes contábeis e administrativos, para fins quer internos quer externos;
- b) a elaboração, a revisão e a aprovação de conciliações de contas;
- c) a sistemática revisão da exatidão aritmética dos registros;
- d) a adoção de sistemas de informação computadorizados e os controles adotados na implantação, alteração, acesso e arquivos e geração de relatórios;
- e) os controles adotados sobre as contas que registram as principais transações da entidade;
- f) o sistema de aprovação e guarda de documentos;
- g) a comparação de dados internos com fontes externas de informação;
- h) os procedimentos de inspeções físicas periódicas em ativos da entidade;
- i) a limitação do acesso físico a ativos e registros; e
- j) a comparação dos dados realizados com os dados projetados.

APÊNDICE B - Questionários de controle interno

Questionário de controle interno abrangendo algumas das principais operações da empresa.

Geral

- As atribuições e responsabilidades dos funcionários, seções, divisões, departamentos, gerência e/ou filiais estão claramente definidas nos manuais internos da organização?
- Os procedimentos sobre as principais atividades da empresa (vendas, recebimentos, compras, pagamentos, salários, registros contábeis etc.) estão também definido pela organização?
- A empresa utiliza um manual de contabilidade a fim de permitir o registro ordenado e consistente de suas atribuições?
- Os valores corrigidos são comparados com os orçados, sendo analisadas as variações anormais e/ou significativas?
- As transações e os controles estão sujeitos a uma verificação periódica?

Vendas

- É feito um estudo para concessão do crédito ao cliente antes de ser processada a venda à prazo (a fim de minimizar as perdas de contas a receber com clientes duvidosos)?

- As informações nas notas fiscais (quantidades, preços, cálculos, impostos, nome e endereço do cliente etc.) são conferidas de forma a reduzir a possibilidade de ocorrência de erros?
- Existem controles que assegurem que todas as vendas sejam imediatamente contabilizadas?
- O custo das vendas são registrados de forma a não permitir que uma venda seja contabilizada sem seu custo correspondente? Considere:
 - Os custos das vendas são contabilizados concomitantemente ao lançamento de vendas?
 - O lucro bruto por produto é analisado em base mensal?

Recebimentos

- Os controles atuais asseguram que sem tomadas providências para as contas a receber em atraso (análise das contas em base mensal por idade de vencimento)?
- Os controles existentes garantem que os recebimentos de vendas a prazo sejam imediatamente depositados na conta corrente bancária da empresa? Considere:
 - É limitado o acesso dos funcionários aos recebimentos?
 - Os recebimentos são controlados independentemente por outras pessoas que não o manuseiam (custódia independente da duplicatas; conferência da seqüência numérica de recibos pré-numerados e checagem de seus valores com os numerários efetivamente depositados; abertura de envelopes de valores recebidos pelo correio por duas pessoas etc.)?

- Os cheques recebidos são imediatamente cruzados para depósito?
 - Todos os recebimentos em espécie são logo depositados em conta corrente bancária, ou seja, não são utilizados para efetuar pagamentos?
- Existem controles adequados sobre as vendas á vista? Considere:
- são utilizadas caixas registradoras observáveis pelos clientes ou recibos pré-numerados?
 - Funcionários, independente daquele que manuseia os recebimentos, verifica se o valor do somatório dos recibos concorda com os valores efetivamente depositados na conta corrente bancária da empresa?
- Os controles atuais garantem que os recebimentos sejam contabilizados na época devida? Considere:
- os recibos pré-numerados são enviados para a contabilidade?
 - A contabilidade controla a seqüência numérica dos recibos e checa os recibos de depósito bancários?
 - São feitas conciliações bancárias em base mensal (poderia detectar um recebimento não depositado – recibo de depósito falso - e até mesmo omissão ou erro de contabilização.

Compras

- O sistema de controles assegura que sejam formalizadas apenas as compras previamente aprovadas e nas melhores condições do mercado? Considere:

- O setor de compras tem um cadastro de fornecedores atualizado por natureza de bem e serviço?
 - É feita cotação de preços junto aos fornecedores, a fim de obter as melhores condições comerciais?
 - A formalização da compra é realizada por escrito (ordem de compra, contrato, etc.)?
- Os controles internos garantem que os bens que passam a ser propriedade da empresa ou os serviços a ela prestados sejam as obrigações resultantes dessas transações imediatamente contabilizados? Considere:
- Existe centralização no recebimento das notas fiscais dos fornecedores?
 - No momento da chegada do bem à empresa ou da prestação de serviços, é dada nas notas uma seqüência numérica pelo setor centralizador do recebimento?
 - O funcionário da contabilidade, que emite o comprovante de lançamento contábil, confere a seqüência numérica dada nas notas fiscais?

Pagamentos

- Existe segurança de que somente as compras efetivamente recebidas e de acordo com seus instrumentos formalizadores são liberados para pagamento? Considere:
- É dada evidência no verso da nota fiscal de que o bem foi recebido ou de que o serviço foi prestado?

- Existe um setor de contas à pagar, cujo objetivo é habilitar notas fiscais para pagamento?
 - Esse setor, antes de liberar a nota fiscal para pagamento, confere o documento fiscal (incluindo somas, multiplicações etc.) com ordem de compra ou contrato inspeciona evidência do recebimento dos bens ou da prestação dos serviços?
- Os controles internos asseguram que os documentos sejam pagos na época devida? Considere:
- Os comprovantes de lançamento contábil são emitidos em seqüência numérica?
 - A área financeira controla a seqüência numérica dos comprovantes?
- Existem controles adequados na guarda, preparo e assinatura de cheques? Considere:
- Os talonários de cheques são mantidos em lugar seguro?
 - Os talonários de cheques são acessíveis apenas às pessoas que o utilizam no curso normal de suas funções?
 - Os cheques são emitidos somente para os documentos habilitados para pagamento pelo setor de contas a pagar?
 - Todos os cheques são nominativos?
 - Os cheques são assinados por dois funcionários categorizados?
 - Os documentos comprobatórios dos pagamentos acompanham os cheques quando de sua assinatura?
 - Ambos os signatários examinam a documentação comprobatória quando da assinatura do cheque, a fim de evitar sua reapresentação?

- Os controles internos asseguram que os pagamentos sejam contabilizados em seu período de competência? Considere:
 - Todo o processo de pagamento é enviado à contabilidade?
 - A contabilidade exerce controle sobre a seqüência numérica dos cheques?

Outros assuntos

Outros assuntos poderiam ser incluídos em um questionário de controle interno. Como exemplo, citamos os seguintes:

- controles físicos sobre os ativos;
- segregação de funções de registro contábil e acesso aos ativos;
- segurança na elaboração dos registros contábeis;
- sistema de conferência de cálculos e conceitos na avaliação de ativos e passivos;
- confronto de ativos e registros contábeis;
- controle sobre os registros contábeis processados pelo computador.