

## TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

### **Controles Internos: uma Análise para a Melhoria na Qualidade das Informações Contábeis Fornecidas pela Contabilidade aos Usuários de uma Indústria Vinícola de Bento Gonçalves/ RS**

#### **RESUMO**

O presente trabalho de conclusão de curso tem por objetivo identificar quais são os controles internos existentes e propor a implementação, de novos processos de controle, a fim de contribuir na melhoria da geração de dados e informações com qualidade e fidedignas em uma indústria vinícola do Município de Bento Gonçalves/RS. Procurou-se na literatura disponível a fundamentação teórica sobre a conceituação dos controles internos, bem como sua finalidade, a fim de, evidenciar a importância da adoção dos controles internos nas organizações. A metodologia aplicada no estudo foi exploratória descritiva, entrevistas com perguntas abertas e um questionário estruturado, objetivando avaliar os controles internos adotados pela empresa estudada, se é eficiente e proporcionam segurança aos ativos e fornecem informações com qualidade aos usuários da contabilidade. Os resultados obtidos na análise dos controles internos com as expectativas dos entrevistados comprovam que, é fundamental a manutenção de um sistema de controles internos para a qualidade e segurança das informações na tomada de decisão pelos gestores.

**Palavras Chaves:** Controles Internos; Contabilidade; Informe *COSO*; Segregação de Funções;

#### **1 INTRODUÇÃO**

O Controle está inserido nos ambientes corporativos desde os primeiros estudos feitos por Frederick Winslow Taylor, criador da Teoria da Ciência da Administração e posteriormente enriquecido por Henry Fayol, um dos teóricos clássicos.

Ao mesmo tempo em que o controle era utilizado e auxiliava na administração das empresas, outra ciência contribuía para o crescimento da organização, a Contabilidade. O seu objetivo é registrar os atos e fatos que modificam o patrimônio da entidade e suprir os usuários com informações para a tomada de decisão. Posteriormente a esses fatos, ocorreu a evolução da economia, que pôs a Ciência Contábil em uma posição privilegiada dentro desse cenário devido a sua importância. Ela está presente em todas as organizações, independente de seu porte.

Até então, as duas ferramentas eram utilizadas independentemente uma da outra. Mas, o fato do crescimento dos negócios empresariais fez com que ocorresse um “choque” entre controles e a Ciência Contábil.

A Ciência Contábil nasceu da necessidade do homem registrar suas transações comerciais e de técnicas para controlar e preservar seus bens. Um grande momento que contribuiu para sua evolução foi à descoberta da técnica das partidas dobradas, criada pelo Frei Luca Paccioli, na Itália, por volta do século XV. Desde o acontecimento destes dois marcos históricos, a Contabilidade não parou mais de evoluir, a cada dia adequamo-nos para atender as demandas impostas pelo mercado financeiro e econômico, que está cada vez mais

competitivo. A Contabilidade pode ser definida como a ciência em constante evolução, acompanhando as tendências e ajustando-se.

E, portanto, a necessidade de informações para a tomada de decisão por parte dos usuários da contabilidade está contida nos dados gerados por cada departamento da organização. Mas, somente obter informações não é o suficiente. Necessita-se que as informações apresentadas representem dados confiáveis, sendo que, neste momento verifica-se a aplicabilidade dos controles internos.

Dada a relevância do assunto nas organizações, o tema proposto para esse estudo visa apresentar uma avaliação dos controles internos existentes e propor melhorias aos processos de geração dos dados em cada departamento que compõem o setor administrativo de uma indústria vinícola localizada em Bento Gonçalves/RS.

Assim, para dar sustentação ao estudo de caso, será realizada uma pesquisa na literatura científica disponível, sobre controles internos. Também, serão realizadas entrevistas com colaboradores e gestores com o intuito de identificar o conhecimento de ambos sobre os controles internos. Ao final do processo, serão confrontadas as respostas dos gestores com os colaboradores e com as expectativas dos entrevistados. E, por fim, apresentam-se as conclusões do estudo.

## 2 REVISÃO TEÓRICA

### 2.1 CONTROLE INTERNO

A definição mais utilizada na literatura sobre controles internos é a do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados AICPA (1995), apud Corbari e Macedo (2011, p.73) é a seguinte:

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

A conceituação dos controles internos a partir da definição pelo AICPA foi reestruturada por outros organismos regulamentadores da matéria. Deve-se levar em consideração que a evolução é datada de 1985, onde, nos Estados Unidos foi criada a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros). Essa entidade fora criada com o objetivo de estudar os controles internos e integrada por profissionais da área financeira. O marco histórico encontra-se em 1992 quando é publicado o *Internal Control: integrated framework* (Controles internos: um modelo integrado). Logo, fora criada o *COSO - The Committee of Sponsoring Organizations* (Comitê das Organizações Patrocinadoras), sendo uma entidade sem fins lucrativos.

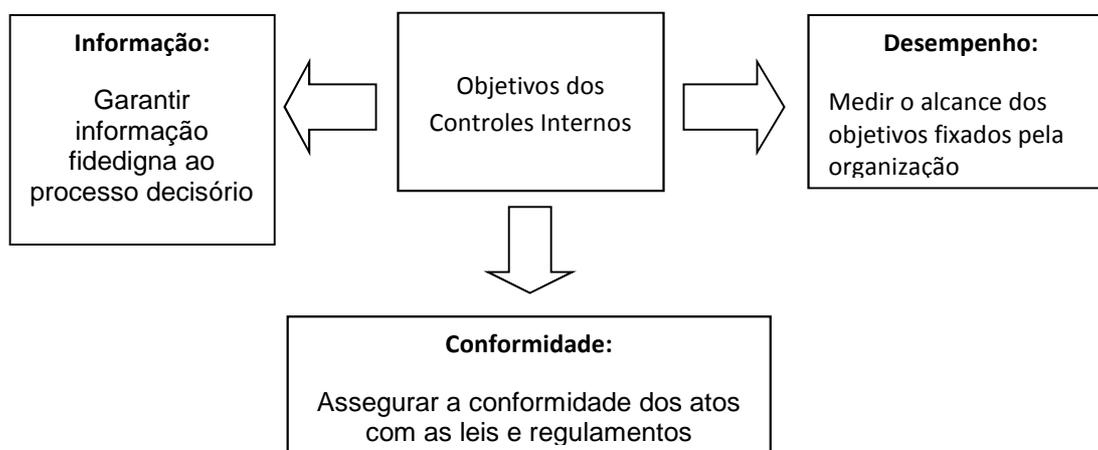
Dada à relevância e importância do assunto no cenário atual e a sua aplicação na elaboração e continuidade dos procedimentos de construção das demonstrações contábeis, o “controle interno é um processo – efetuado pela diretoria, gerência e outras pessoas da entidade - projetado para proporcionar uma razoável garantia de alcançar os objetivos das seguintes categorias: confiabilidade dos relatórios financeiros, conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis e eficácia e eficiência nas operações” (ASB, apud ANTUNES, 1998, p. 66).

Quando uma determinada organização não possui um sistema de controle interno, fica sujeita a erros e fraudes por parte de administradores e funcionários, que se beneficiarão do

ineficaz sistema de controle. Santos e Meirelles (2012, p. 436) asseveram, “pode haver a oportunidade percebida de perpetrar uma fraude quando um indivíduo acredita que o controle interno pode ser burlado, por exemplo, porque ele ocupa um cargo de confiança ou tem conhecimento de deficiências específicas no controle interno”.

A adoção de controles internos no setor contábil é fundamental para que se padronizem os procedimentos de elaboração das Demonstrações Contábeis, ficando disponíveis em manuais os passos a serem adotados, proporcionando melhor análise no momento da escrituração dos fatos que modificam o patrimônio da entidade. Através da Figura 1 são apresentados os objetivos da implementação dos controles internos nas organizações:

Figura 1 - Objetivos dos Controles Internos



Fonte: Corbari e Macedo (2011, p.70)

A representação gráfica apresentada vai ao encontro do tema deste estudo, visto que após a implementação dos controles internos, poderemos garantir informações fidedignas utilizadas para a tomada de decisão, estando em conformidade com os atos praticados pela entidade e contribuindo substancialmente para medir o desempenho da entidade.

Segundo Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012, p.155) afirmam que, “uma empresa que não prepara informações financeiras precisas não só se apresenta incorretamente ao público, mas com a mesma importância também não é capaz de tomar boas decisões na gestão de suas atividades”.

Já Attie (2011) complementa que a partir do momento em que a empresa toma vulto e inicia sua fase de crescimento nos mais variados aspectos organizacionais dentre eles: volumes e diversificação de produtos; locais diferenciados de produção; vendas a clientes em várias localidades; e, até a segmentação diversa de novos produtos. Nesse sentido, torna-se inviável que o dono, sozinho, controle todas as operações. Quanto maior vai ficando a organização, maior e mais complexa se torna a sua estrutura, pois grande parte é controlada, inicialmente pelo dono vão sendo delegadas a outros funcionários e assim existindo uma necessidade que os mesmos tenham a mesma confiança nos procedimentos.

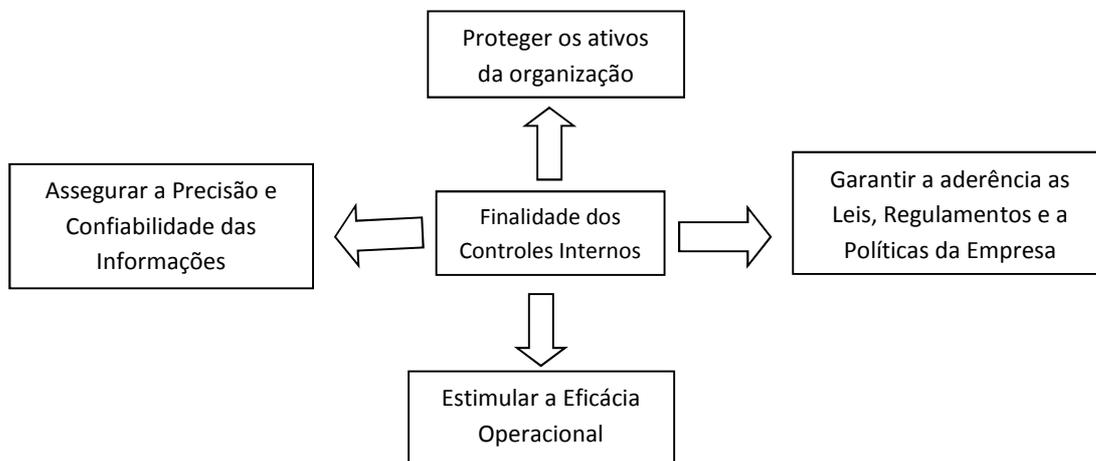
### 2.2.1 Finalidade dos controles internos

A teoria apresentada tem por objetivo embasar o cunho científico do assunto, ou seja, o conhecimento que já foi criado sobre a matéria, mas ao mesmo passo que se entende a sua

importância, sente-se a necessidade em conhecer para que ele serve e onde será relevante a sua aplicabilidade.

Assim, através da Figura 2, ilustra-se a finalidade dos Controles Internos:

Figura 2 - Finalidades dos Controles Internos



Fonte: Corbari e Macedo (2011, p. 82).

A Figura 2 possibilita observar claramente as finalidades dos controles internos, dado que ela contém as respostas das necessidades que a entidade atende com a implementação dos controles, tanto na área contábil, como na área de gestão da organização. Isso é complementado fazendo uma breve descrição dessas finalidades. A proteção dos ativos da organização refere-se ao cuidado destes contra quaisquer perdas e riscos devidos a erros ou irregularidades.

Segundo Cabral e Bleinat (2008):

[...] o mais abrangente significado é aquele em que os ativos devem ser protegidos contra qualquer situação indesejável. Entende-se que a proteção dos ativos atuais e futuros é uma das principais funções da administração. A segunda mais restrita leva em consideração que o conceito de proteção de ativos, refere-se apenas a proteção contra erros não intencionais ou irregularidades intencionais, ou seja, como erros decorrentes de cálculos. A mais restrita das definições interpreta que a proteção de ativos refere-se apenas aos erros intencionais (CABRAL; BLEINAT, 2008, p.52).

De acordo com Attie (2011) os principais meios para que se atinjam essas finalidades são: segregação de funções, onde estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização, ou seja, nenhuma pessoa deve ter sob sua inteira responsabilidade todas as fases do processo. Outra ferramenta é o sistema de autorização e aprovação: compreende o controle das aprovações através de métodos e aprovações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos. Contagens físicas independentes: corresponde a realização de contagens de bens e valores, de forma periódica, por intermédio de pessoa independente ao custodiante.

Neste contexto, Attie (2011 p.195) ensina que, “o conceito, a interpretação e a importância do controle interno envolvem imensa gama de procedimentos e práticas que, em conjunto, possibilitam a consecução de determinado fim, controlar.” Considerando a figura e a opinião do autor pode-se observar que elas completam-se, dado que o primeiro autor expõe

as finalidades dos controles internos através da figura e o segundo autor mostra a essência da adoção desses procedimentos.

Os controles internos estão diretamente relacionados com a qualidade das demonstrações contábeis e com o comprometimento dos gestores da organização com a boa governança corporativa. Segundo Gramling, Rittenberg e Johnstone (tradução de Sanvicente, 2012, p.155) “os controles internos são necessários quando uma organização se defronta com riscos significativos, variando da falência da empresa, a má utilização dos ativos da empresa, ou a preparação incorreta ou incompleta das informações financeiras”.

A posição apresentada pelo autor fica evidente a importância que os controles internos representam dentro das organizações, dado que o primeiro autor remete a análise dos fatos em que a organização fica sujeita quando não dispunha de controles que consigam controlar os atos da entidade e o segundo autor, traz um passo antes dos problemas, que refere-se a reestruturação do organograma da empresa, ou seja, quando o dono da organização sai da parte operacional e passa a delegar as suas funções a funcionários.

Isso vai ao encontro das responsabilidades que os altos cargos da administração da sociedade possuem em adotar os controles internos. Ainda de acordo com Gramling, Rittenberg e Johnstone (tradução de Sanvicente, 2012):

[...] clima de conduta aceitável por meio de políticas, códigos de ética comprometimento com a contratação de funcionários competentes, desenvolvimento de estruturas de remuneração que promovam a montagem de bons controles internos, além da governança eficaz, deficiências nos controles geram fraudes. O ambiente de controle deve estabelecer e reforçar o comprometimento da organização com um controle interno forte e a administração deve demonstrar esse comprometimento por meio de suas ações (SANVICENTE, 2012, p.156).

Complementarmente em matéria nesse aspecto, Santos e Meirelles (2012) indicam que, os responsáveis pela administração ou responsáveis pelas demonstrações contábeis, entendem que possuem responsabilidade pelos controles internos necessários, para permitir que as demonstrações contábeis quando elaboradas estejam livres de distorções relevantes, independente de fraudes e erro.

A maioria das empresas possui um sistema de controles internos, por mais simples que seja, existe o mínimo de controle sobre as mais importantes transações. A essência do entendimento refere-se se eles são ou não adequados a estrutura da organização, pois uma empresa de pequeno porte não necessita ter um rebuscado sistema de controle, agora é inviável que se ocorra o contrário. Além do mais, sabe-se que o sistema de contabilidade é um potente instrumento de controle interno, mas de nada adianta possuir um eficiente sistema se ele não encontra-se construído sobre os pilares dos controles internos, ou, não poderá se confiar nas informações das demonstrações financeiras elaboradas a partir desse.

Attie (2011, p.192) afirma que, “embora pareça absurdo, existem muitas empresas para as quais o controle interno é desconhecido. Pensam que, tendo empregados de confiança, estarão cobertas contra qualquer irregularidade”. Confiar nos subordinados não deixa de ser correto, porém, admitir que esta confiança possa dar lugar a toda espécie de fraudes.

### **3 METODOLOGIA**

Um trabalho bem estruturado demonstra de que forma serão alcançados os objetivos. Andrade (1999, p. 115) ensina que, “ao anunciar o que vai ser tratado no trabalho, procura-se esclarecer também como será tratado. Quais os caminhos que serão percorridos para se chegar aos objetivos propostos, qual o plano adotado para o desenvolvimento”. Tomando-se por base

o conceito de Andrade (1999) propõem-se realizar uma revisão na literatura científica disponível sobre o controle interno.

A pesquisa bibliográfica segundo Koche (2010) é aquela que se desenvolve tentando explicar um problema, utilizando-se do conhecimento já existente e publicado em livros ou outras fontes científicas.

As entrevistas com questões abertas foram realizadas no período de 23 de setembro a 04 de outubro de 2013 com os gestores dos seguintes departamentos: recursos humanos, contabilidade e fiscal, suprimentos, sistemas de informação, comercial e o financeiro e tem por objetivo conhecer a opinião destes sobre o assunto em estudo. Neste sentido, Diehl e Tatim (2004, p. 60) dizem que: “as pesquisas de levantamento, caracterizam-se pelo questionamento direto das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se à solicitação de informações a um grupo de indivíduos acerca do problema estudado, para em seguida, mediante análises, obter conclusões sobre os dados coletados”. Já a pesquisa exploratória, segundo os ensinamentos de Köche (2010, p.126) são as “que não se trabalha com relação entre variáveis, mas com o levantamento da presença das variáveis e da sua caracterização quantitativa ou qualitativa”.

Dos funcionários dos mesmos departamentos, realizou-se um questionário com perguntas estruturadas foram realizadas no período de 23 a 25 de setembro de 2013 e teve como objetivo evidenciar o conhecimento e os procedimentos usuais utilizados com base nos controles internos. Desse modo, como instrumento de pesquisa, Gil (2010, p. 102) justifica como sendo, “um conjunto de questões que são respondidas por escrito ao pesquisado”. Ainda, afirma Gil (2010) que o questionário, “constitui o meio mais rápido e barato de obtenção de informações além de não exigir treinamento de pessoal e garantir o anonimato”.

Quanto à classificação da pesquisa, a mesma é de caráter exploratória descritiva (Vergara, 2008) pois, buscou retratar a realidade dos fatos sem o intuito de alterá-los.

Assim, conclui-se que as metodologias escolhidas para o desenvolvimento do trabalho, atendem aos requisitos científicos exigidos e são as mais apropriadas em relação ao tema de pesquisa proposto.

## **4 ESTUDO DE CASO**

### **4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA**

A Casa CV é uma vinícola gaúcha dedica especial atenção à elaboração dos espumantes e foi uma das primeiras vinícolas brasileiras a dominar e desenvolver o método *champenois* de vinificação. Atualmente, possui a maior adega de espumantes da América Latina, com capacidade de seis milhões de garrafas para maturação de leveduras na fermentação em garrafas e investe em produtos com padrão de excelência já reconhecidos internacionalmente. Os tintos de guarda amadurecem em barris de carvalho franceses e americanos e no final do período passam para a cave apropriada, adquirindo um fino *bouquet*. Já os brancos repousam em tanques de aço inox durante seis meses, para que mantenham os seus aromas primários e possam ser consumidos ainda jovens. A Casa CV também construiu o primeiro Complexo Enoturístico do Brasil e hoje é uma das maiores atrações do Vale dos Vinhedos, no município de Bento Gonçalves. Ao lado da Vinícola, instalaram-se restaurantes e aconchegantes pousadas, com vista para os parreirais.

## 4.2 ESTRATÉGIAS DA PESQUISA

### 4.2.1 Entrevistas com os gestores

As entrevistas realizadas com os gestores foram realizadas no período de 23 de setembro de 2013 a 04 de outubro de 2013. O cronograma das entrevistas contemplou as seguintes datas:

- 23/09, com o gerente de Recursos Humanos;
- 24/09, com a gerente de Contabilidade e Fiscal;
- 25/09, com o gerente de Suprimentos;
- 26/09, com o gerente de Tecnologia da Informação;
- 27/09, com a diretora Comercial; e
- 04/10, com a gerente Financeira.

Para a realização da entrevista com os gestores, foram pré-definidas cinco perguntas abertas, as quais foram aplicadas igualmente a todos os gerentes das diferentes áreas dentro da organização. Os questionamentos aplicados são transcritos abaixo:

- Pergunta nº 1: Em seu entendimento, para que servem os Controles Internos?
- Pergunta nº 2: Dentro da sua área de atuação, você como gestor, acha que os Controles Internos existentes, atualmente, eliminam a possibilidade de falhas dos colaboradores, sob sua responsabilidade, no desempenho de suas atividades? Por quê? Poderia dar um exemplo?
- Pergunta nº 3: De que forma, os Controles Internos, colaboram com o gerenciamento do seu campo de atuação dentro da entidade? Você acha que eles contribuem para a qualidade (ausência de falhas) das atividades desenvolvidas por seus colaboradores?
- Pergunta nº 4: No seu entendimento, você poderia citar 02 (dois) Controles Internos, que você julga importante para seu setor? E, 02 (dois) que você gostaria que fosse implementado?
- Pergunta nº 5: Você acha que os Controles existentes em seu setor são suficientes e garantem a qualidade das transações? Você acha que mais controles seriam importantes, ou, iria burocratizar ainda mais o desempenho das atividades?

Antes de iniciar a entrevista foi colocado ao gestor da área os motivos para o qual se estava realizando essa entrevista, ou seja, a realização da pesquisa.

As entrevistas foram realizadas, com a presença do pesquisador e do gestor da área e se deu em sala de reunião reservada no setor administrativo da empresa. Somente os envolvidos tem o conhecimento completo do conteúdo das respostas.

O entrevistado somente teve o conhecimento dos questionamentos no momento da entrevista, com a finalidade de resguardar a opinião própria do entrevistado. As entrevistas foram todas gravadas através no computador e armazenadas em CD para possíveis averiguações.

### 4.2.2 Análise dos controles internos específicos de cada departamento

Para analisar os controles internos específicos de cada departamento foi elaborado previamente questionários com 20 (vinte) perguntas na média para cada setor da organização, contemplando as principais questões do tema. Também, esse instrumento de pesquisa

contemplava duas perguntas em aberto, onde se solicitava que o entrevistado desse a sua opinião sobre os controles internos de seu departamento. A aplicação desses questionários ocorreu no período de 23 a 25 de setembro de 2013.

Anteriormente a aplicação dos questionários específicos, reuniu-se os colaboradores de cada setor e se fez uma explanação dos objetivos e finalidades da entrevista. Além disso, foi explicada a forma para a marcação do referido questionário.

Diferentemente das entrevistas realizadas com os gestores, a aplicação do questionário junto aos colaboradores, não foi acompanhada pelo pesquisador. Avaliou-se que não haveria essa necessidade, dado que o objetivo era conhecer as atividades desenvolvidas de cada setor e não teria necessidade, por parte do colaborador, explicações adicionais.

### 4.3 A ANÁLISE DOS CONTROLES INTERNOS E AS EXPECTATIVAS DOS ENTREVISTADOS

Nesta parte do estudo, apresenta-se as expectativas dos entrevistados em relação aos controles internos, e, ao mesmo tempo realiza-se a comparação das respostas dos entrevistados com a proposta de implementação dos controles internos.

#### 4.3.1 Recursos Humanos

Na análise efetuada na sistemática de fechamento da folha de pagamento pela área de Recursos Humanos (RH), percebeu-se que, as atividades executadas visam o fechamento da folha dentro dos prazos previstos. Mas, pelas respostas obtidas tanto na entrevista com o gestor da área de RH, tanto nas respostas dos questionários específicos com os colaboradores, identificou-se a necessidade de segregação de funções, confronto entre informações e os documentos que servem de suporte ao fechamento da folha de pagamento.

Essa afirmação está relacionada à seguinte pergunta: existe alguma segregação de função entre aquele que produz a folha de pagamento e aquele que separa os valores em espécie quando do pagamento no momento da assinatura da folha? As respostas foram unânimes **100%, disseram que não**. Outra evidência relevante foi quando se perguntou: existe documento formal que autorize a alteração do valor do salário bruto na folha de pagamento? **100% afirmaram que não existe documento que comprove tal alteração**.

Nesse contexto, uma conferência do valor líquido que é encaminhado para remessa ao banco para crédito em conta corrente do funcionário e do valor pago em espécie, evidencia o pagamento correto do valor devido. Isso demonstra acuracidade de que, nenhum funcionário esteja recebendo a mais, ou de que, funcionários que não fazem parte do quadro estejam recebendo. A proposta é pertinente, devido a empresa possuir duas modalidades de pagamento: (a) a primeira refere-se ao depósito bancário na conta corrente do funcionário; e, (b) a segunda, refere-se ao pagamento em dinheiro.

Essa proposta está de acordo com Attie (2011) quando ensina serem os principais meios para que se atinjam finalidades de controle são: segregação de funções, onde estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização, ou seja, nenhuma pessoa deve ter sob sua inteira responsabilidade todas as fases do processo.

Pela sistemática da empresa, pode-se evidenciar de que a área não possui a alçada para o débito efetivo na conta corrente da organização do valor da folha de pagamento, cabe

ao financeiro essa responsabilidade. Para tanto, sugere-se que seja entregue um documento formal ao financeiro.

Na área de recrutamento e seleção do setor de RH. Propõe-se que a empresa deve obter informações quanto ao caráter do novo colaborador que está em processo de recrutamento, independentemente para qual área está sendo recrutado. Nessa matéria cabe a contribuição de Santos e Meirelles (2012, p. 436) quando afirma, “pode haver a oportunidade percebida de perpetrar uma fraude quando um indivíduo acredita que o controle interno pode ser burlado, por exemplo, porque ele ocupa um cargo de confiança ou tem conhecimento de deficiências específicas no controle interno”.

Nesse sentido, Attie (2011) ensina os meios para um bom controle interno em RH no quesito recrutamento: seleção; possibilita a obtenção de pessoal qualificado para exercer com a eficiência as funções específicas: treinamento; possibilita a capacitação do pessoal para a atividade proposta, dele resulta melhor rendimento, menores custos e pessoal atento e ativo à sua função.

Para o quesito, “formalizar em documento salário bruto do funcionário no sistema”. A implementação de um controle interno formal, assinado pelo gestor do funcionário, beneficia os colaboradores do RH tenham o respaldo para a alteração do salário bruto, dado que ficam amparados com documento, deixando a metodologia verbal e aderindo a escrita, conforme sugestão dos respondentes do questionário.

De forma geral, propõem-se os seguintes controles internos para o RH: autorização formal, assinada pelo gestor, da necessidade da realização de horas extras; relatório de autorização do gestor para emissão das férias e da necessidade de compra de um período; autorização formal do gestor para antecipação do décimo terceiro salário; conferência formal do arquivo da folha com os relatórios; relatório com a entrega e devolução das guias (FGTS, INSS, IRRF) quitadas pelo financeiro; relatório da conciliação dos adiantamentos de salários, férias, décimo terceiro, entre outros, com o setor de contabilidade, avalizado pelo gestor do RH e da Contabilidade.

De um modo geral, quanto à área de recursos humanos, percebe-se que o entendimento real de controles internos por parte do gestor da área, talvez seja necessário a presença da literatura, com o intuito de atualizar o entendimento desta matéria. O conceito de controles internos concentrou-se em pontos pontuais que se controla, mas não com o intuito de criar uma sistematização de informações, como o gestor bem coloca: “*os controles internos, a meu ver, tem um objetivo bem claro, é poder ter a dimensão de algum número, algum resultado, de alguma informação*”.

Mais pontos fundamentais foram evidenciados nessa entrevista que existe a necessidade de se colocar em ação mais melhorias, dado que o gestor é enfático em dizer que: “*Olha, os controles, eu não acredito que eles eliminem totalmente alguma falha, [...], porque, alguns controles, são muitas vezes manuais, ou são feitos por alguma planilha manual*”. “*Ele pode ser falho, pois se a pessoa acaba esquecendo de anotar manualmente ou alterar, ele vai gerar uma inconsistência, uma falha*”. Verifica-se, portanto, a abertura pelo gestor em se dispor a analisar as propostas de melhoria aos processos do seu setor quando afirma: “*todo controle, [...], quanto mais controle você tiver dentro do setor melhor, pois são os controles que te mostram as informações, fornecem as estatísticas, os percentuais, certamente quanto mais controles melhor*”.

### 4.3.2 Tecnologia da Informação

A área de tecnologia da informação (TI), como se pode observar através do fluxograma, é uma área relativamente pequena em relação ao porte da empresa e aos demais setores. Essa disparidade é devida a maioria dos serviços, desta área, serem terceirizados, no entanto, possui uma estrutura para o atendimento de casos de rápida resolução. Mas, isso não diminui a sua importância, pois a segurança, independentemente de quem a faça, é um fator imprescindível dentro da organização e cabe ao gerente de TI, que as boas práticas estejam à disposição da empresa e dos funcionários.

As principais alterações propostas a esse setor, referem-se a necessidades que observadas no desenho inicial do processo.

Uma das principais alterações diz respeito à existência da requisição formal de acessos pelo gerente da área, quando um novo colaborador inicia em seu departamento. Essa prática se torna importante dado que resguarda as informações que não podem ficar disponíveis a qualquer funcionário. Atualmente, esse pedido é feito por qualquer colaborador que necessita do acesso ao sistema de informação, aos funcionários do setor de TI. Essa melhora vai ao encontro de uma necessidade apresentada na entrevista com o colaborador no que diz respeito a entradas e saídas de arquivos e/ou programas, onde se constatou, quando da elaboração do fluxograma do setor, de que não existe um controle eficiente sobre esse procedimento. E, além do mais, foi uma sugestão deixada pelo colaborador da área de TI, que é ***“realizar um acompanhamento maior sobre a entrada e saída de arquivos e programas no ambiente produtivo”***.

Outra sugestão apresentada diz respeito a treinamentos das ferramentas existentes no sistema. Esses treinamentos contribuem para que as atividades sejam desenvolvidas corretamente, e, além disso, reduziriam alterações ou exclusão pela falta de conhecimento do usuário. Importante ressalva feita pelo gerente de TI, quando ele menciona, que: ***“sempre buscamos melhorias e novas práticas de segurança e novos conhecimentos em cursos e palestras”***. E, essa proposta também vai ao encontro de uma sugestão deixada por um colaborador da área de suprimentos quando ele diz: ***“a melhoria seria em treinamento, visando o melhor entendimento dos processos em vigor e com isso ampliando a eficiência dos diferentes setores, que passariam a executar os mecanismos de controle interno com maior eficiência”***.

O acompanhamento das transações que os usuários desempenham ao utilizarem o sistema, concomitante aos “logs” de todos os acessos as transações, contribuem para se ter uma visão de quais acessos de programas e ações o usuário promove ao acessar e utilizar o sistema. Isso é válido, dado que, se podem avaliar quais atividades o colaborador está praticando, e, ainda, coibindo que esteja por qualquer forma acessando dados dos quais não são pertinentes a sua área. Importante salientar a colocação do gerente de TI, quando evidencia que: ***“existem logs das principais atividades exercidas no ERP, que nós da, uma segurança das atividades exercidas pelos usuários”***. Nesse sentido, sugere-se que todos os programas tenham essa ferramenta, dessa forma, qualquer inclusão, alteração e/ou exclusão ficará armazenada possibilitando o seu rastreamento.

É relevante que todas as atualizações do sistema sejam acompanhadas pelo gerente da TI, principalmente, as efetuadas no sistema de ERP, dado que, é um fator importante no desempenho das atividades operacionais e estratégicas da empresa. Ainda, sugere-se que, as alterações no sistema sejam repassadas as áreas de interesse para melhor aproveitamento das ferramentas e qualidade das informações que são inseridas no sistema. Outro fator percebido é o sistema de *backups*, medida de recuperação de informação e de precauções para quaisquer alterações que sejam processadas e apresentem inconsistências. Essas sugestões vão ao

encontro quando o gerente de TI coloca que: o **“sistema de backups, que é bastante seguro, com várias opções de backups, (..) e a gente tem um retorno muito rápido, se caso acontecer de usar o backups, em menos de 2 horas teremos todo o sistema de volta”**.

O sistema de atualização de senha contribui de forma substancial dentro da área de tecnologia da informação. Atualmente, a senha é criada no momento do ingresso do colaborador no setor, e, ela nunca é mais alterada. É fundamental essa alteração, sugestão compartilhada com o gerente de TI, quando coloca: **“todo o dia existem software novos, pessoas mal intencionadas, que tentam invadir”**. Assim, uma atualização constante de senhas dificultaria ainda mais a entrada desses hackers. Essa proposta de melhoria atende ha uma deficiência que se apresentou no questionário específico, quando se questionou “existe um sistema que o usuário possa mudar a senha regularmente”, e foi respondido, **“que não existe”**.

Uma última ressalva a ser feita a esta área da organização, diz respeito á análise e informação aos gestores dos acessos dos usuários. Conforme colocado pelo gerente de TI existem: **“relatórios de acessos via web e controle de ferramentas de skype”**. Mas, como sugestão, não existe lógica somente controlar tais eventos, é necessário que uma análise seja feita. Proposta que novamente atende a demanda de controle de entrada e saída de arquivos, programas e também coíbe que informações estejam sendo repassadas a empresas concorrentes.

Pode-se evidenciar que, há o entendimento pelo gestor de TI, da importância de se manter controles internos que proporcionem segurança aos dados e informações incluídas pelos usuários, no sistema. A única ressalva refere-se aos controles internos existentes e os sugeridos pelo estudo. Estes, não eliminam por completo as falhas cometidas pelos usuários, no entanto, elas diminuem consideravelmente a incidência de erros, em contrapartida ao que o gerente de TI, coloca que **“os controles internos hoje existentes em nossa empresa eliminam a possibilidade de falhas dos colaboradores”**.

### 4.3.3 Comercial

Na entrevista realizada com a Diretora Comercial, se pode extrair inúmeras contribuições deixadas por ela e que merece o seu devido destaque não só ao estudo, mas, ao trabalho de uma forma geral: **“os controles existem, ele tem que existir, [...], sem um sistema de controle, você perde as informações, [...], não tem uma empresa que sobreviva e que possa pensar em crescer sem isso”**. Outra importante contribuição diz respeito a quantidade de controles quando ela diz: **“o grande desafio é não exagerar e não burocratizar, ter cinquenta mil relatórios e, controles para se fazer, então, tem um limiar, entre fazer, ter controles, ter sistema de controle, considerando que sejam eficazes e viáveis de serem feitos.”**

Dentre as suas ponderações feitas, uma delas, de acordo com a literatura pesquisada, deve ser revisada, quando ela diz: **“eu acho que vem ai a voz da experiência, de quem está no dia a dia, de quem sabe do que precisa para estar operacionalizando, porque se entrar uma pessoa nova aqui, eu terei que fazer cinquenta mil controles, que lá no final não vão ser usados para nada”**. De acordo com a literatura pesquisada sobre o assunto, a direção da empresa é quem deve determinar e delimitar quais são os controles internos que devem ser implementados. Acredito que os funcionários que exercem suas atividades diariamente, contribuem, sim, de maneira substancial ao processo, mas não deve ser o tomador da decisão de quais devem ser implementados. Nesse aspecto, Santos e Meirelles (2012) afirmam que, os responsáveis pela administração ou responsáveis pelas demonstrações contábeis entendem

que possuem responsabilidade pelos controles internos necessários para permitir que as demonstrações contábeis quando são elaboradas estejam livres de distorções relevantes, independente de fraudes e erro.

Uma das propostas de melhoria sugerida ao setor comercial será a aprovação do pedido de venda pelo gerente comercial. Nos pedidos de venda devem ser apontadas as assinaturas do gerente comercial, dado que nesta assinatura, aprova as condições de pagamentos, preços, descontos, mercadorias que o representante comercial está concedendo ao cliente a título de bonificações e se estas condições se encontram dentro das políticas comerciais da empresa.

Fica evidente a necessidade deste procedimento, dado que, todos os colaboradores que responderam ao questionário específico da área comercial foram unânimes nas respostas: **100% responderam que os pedidos de venda não são assinados pelos vendedores.** Esse controle também se faz necessário para que, se coíba que descontos, condições de pagamentos sejam concedidos fora da política determinada pela empresa.

Outra proposta de implementação de controle interno para a área comercial, está direcionada a verificação da disponibilidade de produto para a venda. No questionário específico, quando se perguntou para registrar a opinião sobre os controles internos da área. Obteve-se a seguinte resposta: ***“controle de reposições dos itens (produtos), normas mais rígidas de cobrança das faltas, avarias.”*** De acordo com resposta, percebe-se que a empresa acaba faturando os pedidos e em várias ocasiões não se tem disponível o produto para o despacho da mercadoria.

Na entrevista realizada pode-se evidenciar que os entrevistados são unânimes (100%) em afirmar que os pedidos são submetidos à análise crédito e aprovação, antes do faturamento. Nesse contexto, entende-se que a responsabilidade por essa atividade seja do departamento financeiro, e, devem ser submetidos à apreciação da gerência financeira, resguardando a empresa de ser alvo de liberação de crédito em demasia prejudicando a saúde financeira da empresa.

Ainda, uma proposta sugerida é a conferência dos impostos destacados em nota fiscal, dado que essa prática, atualmente, não é efetuada pela área comercial. Sendo que, as respostas apresentadas como ***“sim”*** para a pergunta número dez do questionário específico da área comercial, as informações das notas fiscais são conferidas de forma a reduzir a possibilidade da ocorrência de erros, diferem da realidade, não conferem com a realidade.

A proposta de controle interno em confrontar o relatório de pedidos de venda com a nota fiscal. Entende-se, que esse controle possibilita a verificação se todos os pedidos foram atendidos com eficácia e também que esses pedidos possam compor os relatórios de vendas. Essa proposta é compartilhada com a Diretora de vendas quando diz que o controle mais importante na sua visão: ***“é o controle de vendas”***. [...] ***“nesse controle, temos a base do que foi vendido nos anos anteriores, mês a mês e o ano, inclusive têm a meta estabelecida, comparada com o realizado, isso é um controle que conseguimos sistematizar”***. Portanto, se não houver o controle, de que todos os pedidos tenham sido faturados, os relatórios, como consequência, se apresentam desatualizados. Além disso, a proposta atende a um dos questionamentos específicos feitos a área comercial, quando se perguntou se existe um controle de que todos os pedidos foram atendidos, **(100%) dos entrevistados responderam “não”**, refletem a realidade.

Um relatório, disponível na expedição, com todas as notas fiscais faturadas. Essa, proposta, se faz importante para que se tenha ciência e poder realizar a conferência de que todas as notas fiscais emitidas a mercadoria seja separada, e, para o controle de que todas tenham sido despachadas. Necessidade de controle, principalmente, porque, notas fiscais emitidas e não despachadas influem diretamente, no estoque físico e consequentemente no prazo de cancelamento da nota fiscal eletrônica.

A sugestão de disponibilizar um relatório para o setor de contabilidade de todas as notas fiscais com destaque do ICMS Substituição Tributária. Esse controle, a ser instituído, se deve a necessidade da informação quando o destinatário da mercadoria não possui inscrição como substituto tributário na unidade de destino, a mercadoria seja despachada sem estar amparada no documento que comprove o recolhimento deste tributo, ICMS ST.

Uma forma de atender a demanda elencada por um dos colaboradores do questionário específico, na pergunta sobre um controle que poderia ser implementado, tem-se a seguinte sugestão: ***“ter um sistema mais eficaz de controles de entrega”***. Nesse contexto, solicitar que a transportadora, após a coleta de todas as mercadorias, uma relação das notas fiscais e dos respectivos conhecimentos de transporte.

Nas perguntas abertas realizadas aos funcionários que responderam aos questionários específicos, as duas sugestões foram: ***“de que uma pessoa independente possa fazer a conferência da mercadoria aliada a observação de discrepâncias e autorização de ajuste de estoques”***, vem a contribuir para que se possa aumentar consideravelmente a acuracidade dos estoques. Isso faz com que diminua as incidências de ajustes e ainda mais, o envio de mercadorias com valores expressivos, trocadas, em notas que existam produtos de menor valor.

#### 4.3.4 Suprimentos

Na área de suprimentos, evidenciou-se através do fluxograma elaborado antes das propostas, que já existe uma estrutura definida de controles internos, e, portanto, as contribuições sugeridas, são com o intuito apenas de esclarecimento e contribuição para um setor importante, como o de suprimentos.

A primeira sugestão de implementação ao setor de suprimentos é para o cadastro das cotações de preços no ERP. Essa ferramenta auxilia para que todas as cotações de preços, efetuadas para determinado item, estejam a disposição a qualquer interessado na informação, bem como, ficará registrado a melhor opção de compra que foi feita e para que uma rápida conferência de valores e mercadoria, quando do efetivo recebimento das mercadorias.

Outra contribuição, disponibilizar consulta dos dados cadastrais do fornecedor junto a Receita Federal do Brasil e a Receita Estadual, para atualização do cadastro dos fornecedores. Essa necessidade fora percebida, pois a entrevista revela que os entrevistados evidenciam que ***“existem cadastros atualizados de fornecedores”***, o que de fato não se aplica, por isso, implementar consultas regulares ao sistemas da Receita Federal e Estadual, será um controle interno a ser executado, gerando resultados positivos para a empresa. Nesta mesma linha, a pergunta de número três do questionário específico efetuado ao setor fiscal, traz a seguinte redação: ***“são efetuadas junto ao Portal Nota Fiscal Eletrônica a verificação quanto a situação fiscal das notas fiscais”***? Por unanimidade, todos os entrevistados responderam ***“que tal procedimento não é feito”***. Nesse sentido, sugere-se a consulta dos dados cadastrais do fornecedor, seja feita, antes ou no momento do ingresso da mercadoria no almoxarifado da empresa, não após a nota já estar apta ao lançamento.

Verificou-se também a importância de criar como controle interno, um pedido formal pelo almoxarife das matérias-primas para a análise da quantidade solicitada, atualmente o pedido ocorre verbalmente. Em contrapartida para a real eficácia necessita-se da análise com a previsão de vendas. Desse modo, que o gerente de compras, faz menção da necessidade da ***“acuracidade da previsão de vendas, porque em cima dessa previsão é que tomamos a decisão da compra da matéria-prima [...] para a gente tomar a decisão da compra certa, nesse ponto”***.

Novamente, se sugere a criação de um pedido formal para retirada de material pela área produtiva no almoxarifado, bem como, quando da emissão da solicitação e entrega do

material, seja documentado e avalizado pelo responsável da produção. Dessa forma, elimina-se a possibilidade de que ocorra fraude, se forem seguidos os seguintes passos: (a) primeiramente se dará ao almoxarife um documento de suporte de que ele entregou a mercadoria somente para pessoa autorizada a receber esse material; (b) segundo lugar, assegura-se que o almoxarife esteja entregando toda a mercadoria ao setor produtivo, sem dar outros destinos a ela.

Nesse sentido, cumpre-se uma necessidade evidenciada no questionário específico, quando os funcionários da área de suprimentos foram questionados “se os controles de entrada e saída de estoque são eficientes”? Dado que o entrevistado que respondeu, “*não*” existe um controle eficiente entre entradas e saídas para evitar desvios, isso, reflete a realidade.

Ainda, esse procedimento vai ao encontro de uma sugestão de um dos colaboradores entrevistado da área de suprimentos: “*implementar relatórios para registrar o processo de compras e recebimento de material por meio de documento formal com aposição de assinatura dos responsáveis*”. Portanto, esse controle interno assegura que o controle de materiais no almoxarifado seja mais eficiente e atenderá ainda mais uma das ferramentas de trabalho do gerente de suprimentos que afirma: “*a acuracidade dos estoques é um controle que funciona*”.

Uma ressalva deve ser feita para a contagem física dos estoques e o confronto de saldo com a contabilidade. Caso seja requerido um ajuste dos itens que estejam com as quantidades erradas em relação ao físico versus a contabilidade, como se processa essa regularização. Nesse sentido, o objetivo de instituir um controle interno é apurar as divergências e apontá-las mediante uma solicitação formal com o visto pelo gerente de suprimentos. Essa sugestão de melhoria vai ao encontro de um questionamento realizado aos funcionários do departamento de suprimentos, nos questionários específicos, “se existe uma autorização formal assinada para o ajuste no estoque”? **33% responderam que “nãõ” existe esse procedimento.**

Na entrevista, quando solicitado ao gestor de suprimentos, que fizesse uma sugestão, de acordo com a sua necessidade, sobre um controle interno que o ajudaria no desempenho das suas atividades. Obteve-se a seguinte resposta: “*o que eu gostaria de ter, é então, um controle sobre o tempo de entrega de cada compra, um controle que a gente não tem*”. A proposta no fluxograma, nessa situação, refere-se a um controle de todas as ordens de compras emitidas, recebidas e pendentes. Entende-se que esse processos pode ser executado semanalmente pelo funcionário do departamento que prepara o relatório das notas fiscais de mercadorias recebidas, para serem autorizadas pelo gerente de compras. Nesse momento, poderia verificar as ordens de compra pendentes e solicitar ao fornecedor posição sobre as mercadorias não entregues, enfim, atualizar o sistema que gerencia a área de suprimentos, atendendo, portanto, a demanda do gestor.

No tocante as despesas da administração e de vendas. Uma das principais melhorias diz respeito a formalização da solicitação de compra de mercadoria ou prestação de serviço, seja autorizada pelo gestor da área solicitante. Através desse procedimento, coíbe-se que mercadorias sejam compradas desnecessariamente ou serviços seja prestado, quando não tem real necessidade.

No que diz respeito ao entendimento pelo gestor de suprimentos sobre a importância dos controles internos: “*Os controles atuais que a gente tem aqui atendem o nosso nível básico para a tomada de decisão. Mas, eu tenho uma opinião de que mais dados, colaboram e não burocratizam, desde que sejam dados, pertinentes a atividade, eles ajudam bastante, não burocratizam. [...] é melhor ter mais dados do que muitas vezes ter pouca informação na mão e a gente toma uma decisão errada*”.

Portanto, os controles internos servem para definir quais procedimentos devem ser adotados para que as informações necessárias a tomada de decisão sejam fidedignas. A este fator cabe a definição de controles internos por parte do AICPA - Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, apud Corbari e Macedo (2011, p.70) é importante no entendimento dessa matéria: “o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotadas pela empresa”.

#### 4.3.5 Financeiro

O setor financeiro, é parte fundamental em uma organização, merece atenção especial no que diz respeito a controles internos, dado que a movimentação de recursos financeiros está intrinsecamente relacionada com a saúde financeira da entidade e com o programa de investimentos.

O controle interno para pagamento dos gastos são autorizados pelo gerente de compras na própria nota fiscal. A proposta de melhoria ao setor financeiro é que o próprio boleto bancário deva ser autorizado para o pagamento, ou seja, que seja avalizado pelo gestor do gasto, independente do valor, para sua ciência. Isso se faz necessário, e é compartilhado pela gerente financeira: ***“você tem um parâmetro do que você vai pagar. Você tem certeza que aquilo que está no relatório está certo e nos boletos, também”***. Portanto, é necessário que validações adicionais sejam feitas.

Uma das grandes propostas na área financeira, diz respeito à segregação de funções. A operacionalidade dos pagamentos deverá ser feita por um dos colaboradores e, conseqüentemente, aprovada pela gerência. Atualmente, a gerência é quem paga e aprova os pagamentos, dado que o cargo lhe confere autonomia para as duas funções, mas, é relevante que cada atividade seja desenvolvida por pessoa independente (ATTIE, 2011). Para que se evitem erros, independentemente, do pensamento da própria gerente financeira, quando diz que muitos controles internos burocratizariam o serviço: ***“porque, volto a falar especificamente no departamento financeiro, o que é importante você fazer: é quanto a empresa tem para pagar, quanto tem para receber, e o que você precisa fazer para pagar isso, então, muito outros controles burocratizariam sim o serviço”***.

Não menos relevante que a anterior, outra grande mudança a ser implementada no setor, diz respeito ao pagamento escritural, onde se deixa de pagar títulos bancários um a um, aderindo-se ao chamado “pagamento escritural”, inserindo o código de barras aos títulos cadastrados no sistema e posteriormente, gerando um arquivo de títulos para envio ao banco para compensação. Essa funcionalidade contribui para um enxugamento de tempo e também a diminuição de pagamentos em duplicidade. A delimitação de horário de pagamento de obrigações vem ao encontro de uma programação de valores de pelo menos um dia antes da liquidação, não sendo permitindo o pagamento no dia do vencimento da obrigação. Essas práticas atendem para que se evitem pagamentos em duplicidade, pois como fora questionado aos funcionários que responderam aos questionários específicos, na pergunta 9, se existe possibilidade de pagamento em duplicidade, ***a resposta foi “não”***, não reflete a realidade.

Verifica-se, também, que deve existir uma real conferência de todas as despesas bancárias que são debitadas no extrato bancário e apontadas ao setor contábil quando da conciliação bancária, para que sejam apropriadas em contas contábeis específicas. Faz-se necessário, propor conferências, se possível diárias, após as baixas dos títulos no contas a pagar, evitando que, no final do mês na conciliação do diário de fornecedores não se tenha um montante de obrigações abertas e que permaneçam somente aqueles que de fato são devidas.

Propõem-se um controle interno sobre a compensação de cheques e seus respectivos valores, contribuindo para que todos os cheques sejam compensados dentro de um prazo previsto e de seu valor correto. Além disso, deve-se atentar a quantidade de assinaturas no cheque, o qual hoje somente existe uma, sugere-se que sejam apontadas duas assinaturas aos cheques, por gestores de setores independentes.

A implementação do pagamento escritural e as demais sugestões, contribuem substancialmente para a conciliação diária de todos os bancos da empresa, representando fielmente na contabilidade os valores das contas correntes da empresa, evitando problemas na conciliação mensal, e tendo que retroagir aos primeiros dias do mês para corrigir falhas nas baixas de duplicatas.

A pergunta do questionário específico procurou evidenciar se “existe uma conciliação bancária dos saldos com a contabilidade”: **obteve-se 33% como resposta afirmativa; e 67% que a pergunta não se aplicava ao setor financeiro.** No entanto, para um controle interno eficiente, a conciliação correta e pertinente deve ser feita diariamente não mensalmente.

Quanto ao contas a receber, sugere-se atenção para a implementação de procedimentos quanto aos recebimentos/pagamento via cartão de crédito. A média de faturamento e pagamento em cartão de crédito gira na faixa de 8% (oito por cento) por isso esse tipo de recebimento merece especial atenção. Uma conciliação de que todas as vendas realizadas pelo cartão de crédito, cruzadas com a fatura da operadora de crédito, se possível semanalmente, é extremamente importante. Além do mais, o controle irá apurar se todos os valores cobrados sejam creditados em conta corrente pela operadora do cartão de crédito.

Nos recebimento á vista, necessita-se formalizar a entrega do numerário à tesouraria, dado que antes da proposta de melhoria, a entrega do numerário é feita sem que haja um documento que comprove a entrega. Isso se faz necessário para que caso o título não seja liquidado, o cliente, possa comprovar de que o numerário fora entregue. Esse controle, como sugestão, pode ser um recibo numerado tipograficamente, em três vias, assinado pelo funcionário que recebeu o numerário, e, a distribuição das vias da seguinte forma: primeira via para o cliente; a segunda via na tesouraria; e a terceira via fixa no talão de recibos. Importante destacar, que a contabilidade deve controlar a entrega e o retorno dos talões de recibos.

Quanto á cobrança escritural é imprescindível que a área de contas a receber, realize, no mínimo, semanalmente, a verificação de que toda a venda no prazo fora emitido os títulos bancários pela área comercial. Esse controle é relevante, dado que, muitas vezes, conta-se com o numerário para liquidação de uma obrigação a pagar e o valor não está disponível, devido o cliente alegar não ter recebido o título.

Igualmente, se faz necessário controle interno por parte da área de contas a receber, uma conferência entre o montante baixado de clientes com o montante creditado em conta corrente pelo banco portador do título. Ao final do processo, e conferência, seja enviado para a contabilidade um relatório de todos os títulos liquidados e posições de vencimentos de títulos para que a conciliação do diário de clientes seja feita.

Quando perguntado para o gestor da área financeira se achava que os controles internos existentes, atualmente, eliminam a possibilidade de falhas dos colaboradores, sob sua responsabilidade, no desempenho de suas atividades? A resposta foi a seguinte: **“não, nunca elimina 100%, porque o ser humano é humano e pode falhar inúmeras vezes e os próprios sistemas falham, mas eles reduzem significativamente o número de falhas”.**

Nesse contexto, é fundamental comparar as definições de controle interno com a literatura e com o conceito do gestor da área. O conceito apresentado pelo mesmo encontra-se parcialmente dentro da literatura disponível, mas uma ressalva deve ser feita a seguinte frase: **“então [...] a questão dos controles, para que eles servem, eles servem, na verdade para**

*acompanhar resultados, seria mais ou menos essa a definição da serventia dos controles”.* De acordo com Antunes (1998, p. 67), “o termo sistema de controles internos significa todas as políticas e procedimentos de controles internos adotados pela administração de uma entidade para auxiliá-la a alcançar o objetivo da administração de assegurar, tanto quando seja factível, a condução ordenada e eficiente de seu negócio”.

Assim, controles internos são normas a serem seguidos, fluxos que são desenvolvidos que servem para acompanhar, controlar e orientar o desenvolvimento das tarefas. Um controle não deve somente deter-se em relatórios, mas sim em metodologias, confrontos, pois um controle evidenciado só com base em relatórios é vago demais.

Acredita-se que esta metodologia como as atividades são desempenhadas merecem que algumas sejam revisadas e outras desenvolvidas com mais responsabilidade, dado que, o financeiro é o “coração” da empresa. Portanto controles internos não burocratizam, mas sim ajudam para que a qualidade dos trabalhos seja a mais correta possível. Essa afirmação está aliada a de Dias (2010) quando ensina que, o conhecimento desses procedimentos por toda a direção da empresa e seus funcionários possibilita que constantemente sejam realizadas atualizações nos fluxos. Procedimentos e controles adotados em seus processos, jamais os controles podem engessar a atividade de negócios da empresa e sim devem contribuir para que a geração de rentabilidade seja alcançada.

#### **4.3.6 Contabilidade e Fiscal**

Ao passo, que já fora analisado, praticamente todos os departamentos da empresa, chega-se ao último setor para análise, que é o setor de Contabilidade e Fiscal para as devidas ponderações. Dada à relevância do setor para a organização, merece, também, que sejam propostas melhorias para que se chegue a excelência das informações prestadas aos usuários da contabilidade por meio das Demonstrações Contábeis.

A primeira grande proposta para a área de Contabilidade e Fiscal diz respeito à alteração de uma das atividades operacionais da aprovação da nota fiscal pelo Diretor Administrativo Financeiro, que era executada após o lançamento nos registros fiscais. É importante que logo que sejam recebidas as notas fiscais da área de compras sejam elas imediatamente entregues ao Diretor Administrativo Financeiro para sua apreciação e apontamento de ciência. Assim, antes que essa nota fiscal seja lançada, ela seja aprovada, para que somente compras válidas sejam registradas. Essa proposta está em consonância com a pergunta número cinco do questionário específico respondido pelos funcionários da área fiscal. No momento do lançamento da nota fiscal são conferidas as assinaturas pelo gestor responsável pela despesa? Foi, respondido pelos entrevistados, que **100% das notas fiscais são de fato conferidas as assinaturas**, e com a implementação da assinatura do diretor administrativo e financeiro, antes do registro, este procedimento, assegurará ainda mais o controle nos pagamentos.

Ao elaborar o fluxograma dos processos de controle interno atuais, verificou-se que não é realizado o arquivo em meio eletrônico de todos os XML de notas fiscais recebidas. A legislação vigente, disposta na cláusula décima do AJUSTE SINIEF 04/2006, as empresa devem guardar pelo período mínimo de cinco anos os arquivos XML das notas eletrônicas, o que não é executado. Proposta de implementar esse controle.

A terceira prática a ser adotada após a conferência das notas fiscais é confrontar os totais do Livro Registro de Entrada com os valores contábeis contidos na apuração de ICMS. Atualmente, procede-se com a conferência das notas fiscais no Livro Registro de Entrada,

mas não se confronta se, os valores constantes neste livro são os mesmos apresentados na apuração do ICMS, e, que serviram de base para entrega do EFD FISCAL e GIA ICMS.

A conferência do Livro Registro de Saída é fator imprescindível da implementação de um controle interno, dado que, é a base da geração de todos os impostos devidos pela empresa, por isso a sua precisão é indiscutível. Além disso, como complemento, sugere-se que ocorra um confronto entre o Livro Registro de Saída com os valores levados à apuração do ICMS, bem como, ICMS ST, e, que posteriormente servem para a apuração do PIS e da COFINS. Essa prática se faz necessária, dado que se questionou se é mantido em boa forma o livro fiscal de Registros de Saída? A resposta coerente com a atual situação é aquela respondida como “sim”, ou seja, igual a 50%. Mas, não adianta manter em boa forma, sem estarem conferidos os dados constantes neste documento.

Uma importante melhoria é no que diz respeito aos envios dos arquivos eletrônicos, EFD Fiscal e EFD Contribuições. Deve-se analisar o conteúdo dos arquivos e verificar se as informações que estão sendo levadas para esse arquivo conferem com a documentação da qual se apurou os impostos.

Na área contábil, a primeira proposta diz respeito à “manualização” das contas contábeis. Exemplificando: a criação de um compêndio com o significado e exemplos de lançamentos de todas as contas contábeis existentes no plano de contas, com o intuito de descrever o que é permitido lançar em cada conta contábil, para que, todos os usuários tenham conhecimento a que conta alocar determinada despesa. Essa sugestão vai ao encontro da questão de número dois do questionário específico aplicado ao entrevistado da área contábil, quando se questiona: se existe um manual para esclarecer e definir o funcionamento das contas? **100% das respostas, de fato “não” existem.**

Também, essa proposta de manualização, vai ao encontro, do que segundo a gerente da área contábil e fiscal coloca: ***“para eliminar falhas não tem dúvida, porque assim, o controle, o que é o controle? Vai estar escrito, explicando a forma [...], como que tem que ser realizada determinada tarefa, determinado trabalho, então isso, sem sombra de dúvida vai eliminar a falha da, das atividades desenvolvidas”.***

É preciso também desenvolver-se um controle sobre o conteúdo da importação dos vários lançamentos efetuados pelos diferentes usuários: financeiro, suprimentos, recursos humanos, comercial e fiscal. Atualmente, somente define-se qual período se deseja importar e não se consegue ter uma visão de quais lançamentos serão integrados. Isso se faz necessário para previamente verificar-se o que esta compondo os livros fiscais.

No que tange ao controle dos estoques pela contabilidade. Evidencia-se a necessidade que seja confrontado os dados apurados pelas planilhas de contagem de itens, cruzando-se com aqueles constantes na contabilidade, para que se obtenha valor estoques. Essa prática possui respaldo quando é questionado o funcionário se: são avaliadas as diferenças entre o físico e o financeiro nos estoques, **e o entrevistado responde (100%) que não aplica.**

A proposta de controle dos estoques vai ao encontro, da sugestão deixada pela gerente de contabilidade e fiscal, quando ela menciona: ***“são os controles relacionados à movimentação de estoques e valorização desses estoques. Por ser uma empresa muito diversificada, [...], considerada grande também [...], possui vários almoxarifados, vários grupos de inventário. Eu vejo isso como uma prioridade e também como uma dificuldade da gente ter o controle”.*** O controle dos estoques deve ser acompanhado em todas as fases pela área contábil.

Para o fechamento do mês pela contabilidade, sugere-se, que deve ser adotada pela área contábil é a conciliação de todas as contas do balancete. Atualmente, o fechamento estende-se mais ao seu fechamento por causa do montante de conciliações bancárias que ficam para os dias de fechamento mensal, mas com a sugestão da implementação da

conciliação bancária diária, tomaria lugar a conciliação das outras contas contábeis, com o intuito também, de diminuir o prazo de entrega do balancete mensal do dia 20 do mês subsequente ao de encerramento, para o 10 dia do mês subsequente.

A conciliação das contas contábeis, como controle interno, atende as seguintes questões: quando se perguntou da existência de conciliação das contas contábeis: de adiantamento de salários, férias e décimo terceiro, com os controles da área de recursos humanos; e, se a contabilidade realiza conciliação de contas a receber e realiza conciliação de contas a pagar. ***As respostas para as três questões, foram 100% não.*** Aliado a essas conciliações feitas pela área contábil e os procedimentos sugeridos á área financeira, no que diz respeito a contas a pagar e a receber irá se possuir um controle bem acurado e de uma porcentagem grande de contas fidedignas no Balanço Patrimonial.

Outra sugestão a se fazer para o confronto entre as contas do Diário com o Razão. Conforme a pergunta: existe a verificação e aprovação dos lançamentos do Livro Diário e Livro Razão das contas contábeis com base na documentação de suporte? ***A resposta foi que 100% de que “não” existe a verificação e aprovação dos lançamentos contábeis nos Livros Contábeis.***

A sugestão final a área contábil é que sejam apresentados mensalmente os resultados ao corpo diretivo da empresa e propor tomadas de decisões, tais como: redução de custos com base nessas Demonstrações Contábeis, onde pelos confrontos de informações, sugestões abordadas far-se-á relatórios com dados fidedignos para tomada de decisões, em tempo hábil. Essa sugestão é muito importante dado que a pergunta seguinte traz a essência desse trabalho: as Demonstrações Contábeis são utilizadas como ferramenta para a tomada de decisão: ***A resposta foi de 100%, que não é tomada decisões com base nos produtos elaborados pela contabilidade.***

No que diz respeito ao entendimento sobre controles internos. A gerente de contabilidade, até pela sua formação acadêmica, entende perfeitamente o significado dos controles internos e verifica-se a sensatez em afirmar que não existem controles suficientes que permitam uma boa qualidade das atividades prestadas pelo serviço contábil. Ela afirma: ***“que hoje os controles que existem eles não garantem total qualidade e eficácia das transações, a gente pode fazer com eficiência, mas não se consegue a eficácia”.*** Percebe-se através da entrevista que a gestora da contabilidade está aberta a mudança e também possui o entendimento de que mudanças devem ser propostas e levadas ao conhecimento da direção. Nesse aspecto ela nos diz que: ***“são superficiais, então o que acontece, nós não temos, [...] como eliminar a possibilidade de falhas, porque justamente se não existem controles nós não temos como cobrar isso dos colaboradores”.***

Ainda, ela coloca que: ***“sem sombra de dúvida, precisam ser implementados mais controles, como eu já disse, para a eficácia dos trabalhos, [...] esses controles que deveriam ser implementados, eu sempre tenho em mente que eles devem ir ao encontro dos objetivos da diretoria da empresa, então na verdade, nos temos a obrigação de apontá-los, certo! [...] nós temos a obrigação de demonstrar a real necessidade desses controles”.***

Portanto, não somente a área contábil e fiscal, mas a todos os demais setores da empresa, tem-se a plena certeza de que bons resultados poderão ser obtidos através do estudo feito neste trabalho. Isso é demonstrado, pois a maioria dos gerentes possui plena consciência da necessidade de controles internos em suas áreas de atuação e verifica-se através dos novos fluxogramas propostos, que a organização, possivelmente, passará a ter uma maior amarração das informações entre os departamentos, e, portanto, transformando dados em informações fidedignas.

## 5 RESULTADOS OBTIDOS

O presente estudo tem como principal objetivo identificar quais são os controles internos existentes e propor a implementação, de novos processos de controle, a fim de contribuir na melhoria da geração de dados e informações com qualidade e fidedignas.

Segundo Almeida (2012) como medida de segurança, os futuros investidores exigem que as Demonstrações Contábeis fossem examinadas por um profissional com reconhecida capacidade técnica que ateste, através de uma opinião formal, a confiabilidade das informações apresentadas nos demonstrativos. Mas, para que essas informações possam ser submetidas à apreciação desse profissional existe um procedimento anterior, que refere-se aos controles internos, que servirá como ferramenta para o desenvolvimento do trabalho.

Assim, buscou-se na literatura o conhecimento necessário sobre o tema controles interno. Em suma, os controles são métodos e procedimentos que a administração da organização dispõe a fim de proteger e assegurar a amarração dos processos desenvolvidos na empresa, e que, subsidiarão ao final do processo, uma prestação de contas claras, por aqueles que têm poder de tomá-las.

Como resultados, os quatro principais focos que contribuíram de forma substancial para o entendimento na prática dos conceitos obtidos na literatura disponível foram: (i) através das entrevistas realizadas com os gestores, possibilitou averiguar o nível de conhecimento sobre a matéria que estes possuem, e assim se verificou a necessidade da apresentação dos conceitos sobre o assunto, dado que alguns possuem um entendimento adverso da literatura; (ii) no quesito, sobre as entrevistas específicas, teve o intuito de conhecer as práticas operacionais de cada departamento, e pode-se evidenciar que não existe uma uniformidade, dado que para alguns questionamentos, diversas foram às respostas encontradas, por isso a padronização dos processos sugeridos contribuíram com o processo; (iii) o fato de documentar os processos existentes irá contribuir, não somente aos gerentes, mas como aos membros do conselho administrativo, dado que esses processos não estão documentados, e a partir destes, apresentou-se as melhorias aos processos, que, de forma geral possibilitarão, após a sua implementação uma maior amarração das informações; (iv) o resultado entre os três focos principais, aqui expostos e alicerçados na literatura, demonstrou a análise dos controles internos e as expectativas dos entrevistados e pode-se concluir que as sugestões foram ao encontro daquelas demandas elencadas pelos entrevistados.

## REFERENCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ANTUNES, Jerônimo. **Contribuição ao estudo da avaliação de riscos e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil**. 1998. 66f. Dissertação em Mestrado – Universidade de São Paulo, 1998. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-25012005-164416/pt-br.php>>. Acesso em: 18 Ago. 2013.

ATTIE, Willian. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BRASIL, Ajuste SINIEF 04/2006 de 7 de Julho de 2006. Altera o Ajuste SINIEF 07/2005, que institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 12 de Julho de 2006.

CABRAL, Luiz Novaes; BLEINAT, Sergio Aparecido. **Curso básico de auditoria: normas e procedimentos**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CORBARI, Ely Célia; MACEDO, Joel Jesus. **Controle interno e externo na administração pública**. 1. ed. Paraná: Ibpex, 2011.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. 2. ed. São Paulo: Pearson, 2004.

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Manual de controles internos: desenvolvimento e implantação, exemplos e processos organizacionais**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GRAMLING, Audrey A.; RITTENBERG, Larry E.; JOHNSTONE, Karla M. **Auditoria: tradução da 7ª edição norte americana**. Tradução por: Antônio Zoratto Sanvicente. 7.ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa**. 27. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2010.

LUZ, Loraine. **Storia Valduga: da imigração a elite do vinho**. 1. ed. Porto Alegre: Estação de Projetos, 2012.

REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, **Análise da adequação das empresas brasileiras à Lei Sarbanes-Oxley**. Brasília, p. 73-74, Novembro-Dezembro de 2010.

SANTOS, Cleônimo dos; MEIRELLES, Taíse Araújo. **Exame de suficiência em contabilidade**. 2. ed. São Paulo: IOB, 2012.

VERGARA, Sylvia Constant. **Método de Pesquisa em Administração**. 3ª edição. São Paulo, Atlas, 2008.