

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**FERNANDA CIZESKI DEMENECK**

**AUDITORIA OPERACIONAL DA ÁREA DE SUPRIMENTOS DE UMA EMPRESA  
COMERCIAL DE MATERIAL DE CONSTRUÇÃO**

**CRICIÚMA**

**2012**

**FERNANDA CIZESKI DEMENECK**

**AUDITORIA OPERACIONAL DA ÁREA DE SUPRIMENTOS DE UMA EMPRESA  
COMERCIAL DE MATERIAL DE CONSTRUÇÃO**

Trabalho de fim e de Conclusão de Curso  
apresentado para obtenção do grau de  
Bacharel no curso de Ciências Contábeis da  
Universidade do Extremo Sul Catarinense,  
UNESC.

Orientador: Professor Especialista Marcos  
Danilo Viana

**CRICIÚMA**

**2012**

**FERNANDA CIZESKI DEMENECK**

**AUDITORIA OPERACIONAL DA ÁREA DE SUPRIMENTOS DE UMA EMPRESA  
COMERCIAL DE MATERIAL DE CONSTRUÇÃO**

Trabalho de fim e de Conclusão de Curso apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de pesquisa em Auditoria.

**Criciúma, 11 de Julho de 2012.**

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Professor Esp. Marcos Danilo Viana – Orientador**

---

**Professor Esp. Ronaldo Biléssimo – Examinador**

---

**Professor Esp. Ademir Borges – Examinador**

Dedico este trabalho a minha família e a todos que me apoiaram e me deram incentivo no decorrer deste desafio de grande importância em minha vida.

## **AGRADECIMENTOS**

Por estar sempre ao meu lado nesta caminhada e por me dar forças para superar os obstáculos encontrados agradeço, especialmente a Deus e aos meus familiares, que me apoiaram e me compreenderam.

A minha Irmã Fabíola, pelos conselhos e por me dar apoio nesta etapa final de conclusão de curso.

A minha mãe Salete e minha irmã Roberta pelo incentivo e compreensão.

Ao meu namorado Marcelo pelo carinho e principalmente pela paciência nos momentos em que não teve atenção merecida.

As minhas amigas e colegas de sala por me proporcionarem amizade.

Ao meu orientador, Professor Marcos Danilo Viana, pelo apoio e acompanhamento dado no desenvolvimento deste trabalho.

Aos demais professores do Curso de Ciências Contábeis, pelos conhecimentos compartilhados durante os anos de convivência acadêmica.

Enfim, a todos aqueles que torceram por mim e que de alguma forma contribuíram para a conclusão deste curso.

**“Ninguém nunca conseguiu alcançar sucesso simplesmente fazendo o que lhe é solicitado. É a quantidade e a excelência do que está além do solicitado que determina a grandeza da distinção final.”**

**Charles Kendall Adams**

## RESUMO

DEMENECK, Fernanda Cizeski. **Auditoria Operacional da Área de Suprimentos de uma Empresa Comercial de Material de Construção**. 2012. 72 p. Orientador: Marcos Danilo Viana. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

Diante da globalização e da alta competitividade as empresas sentem a necessidade de maior segurança e eficiência nas operações, bem como precisam de informações seguras, por isso buscam obter controles capazes de fornecer dados concretos para a continuidade de seus negócios e no auxílio às tomadas de decisão. Através da avaliação dos processos organizacionais, isto é, controles internos, os gestores das entidades obtêm o conhecimento do funcionamento dos setores que fazem parte da organização. Surge então o trabalho da auditoria que proporciona maior segurança aos sistemas operacionais, além de oferecer sugestões de melhorias, capazes de garantir que os serviços sejam realizados de forma coerente e corretos em todas as áreas da empresa. O presente trabalho para conclusão de curso apresenta a avaliação dos controles internos na área comercial, mais especificamente dos setores que estão relacionados ao Suprimento de uma empresa do ramo de material de construção da região de Nova Veneza – SC. O objetivo geral do estudo foi avaliar e mostrar o sistema de funcionamento dos controles internos da área de Suprimentos da empresa. Assim como, apontar as eventuais inadequações e propor medidas reguladoras. Como objetivos específicos: têm-se os aspectos conceituais da auditoria e dos processos organizacionais sobre exame; descrever os procedimentos operacionais desenvolvidos pelos setores que compõem a área de suprimento que são Compras, Estoques e Contas a Pagar, e a partir do resultado dessa avaliação apresentar medidas que visam estabelecer maior segurança, eficiência aos informes gerenciais e contábeis. Por fim, apresentam-se os resultados obtidos no estudo de caso e as proposições para adequação das situações errôneas. Com a adequação dos sistemas de controles internos, compreende-se que a utilização desses meios é necessária para garantir melhoria nas operações da entidade, assim como garantir um melhor desempenho de suas atividades. O resultado deste trabalho nos indicou que o acompanhamento do funcionamento dos processos organizacionais, através dos serviços de auditoria, tanto da interna quanto da externa só vem assegurar uma maior segurança das operações realizadas e uma maior exatidão dos informes gerenciais para as tomadas de decisões.

**Palavras chave:** processos organizacionais, auditoria, área comercial – suprimentos.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 01: Estrutura organizacional da empresa São Marcos .....	60
-----------------------------------------------------------------	----



## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Diferenças entre a Auditoria Interna e Auditoria Externa .....	34
Quadro 2: NBC – Normas Profissionais de Auditor Independente .....	38
Quadro 3: Requisitos Necessários na Avaliação dos Controles Internos .....	46
Quadro 4: Planilha de Boletos Mensais .....	65
Quadro 5: Desembolsos Operacionais .....	66

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

DC – Demonstração Contábil

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

CRC – Conselho Regional de Contabilidade

NBC P – Norma Brasileira de Contabilidade Profissional

NBC T – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica

NF – Nota Fiscal

PFC – Princípio Fundamental de Contabilidade

SC – Santa Catarina

UNESC – Universidade do Extremo Sul Catarinense

Prof. – Professor

p. – Página

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>13</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	14
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA .....	15
<b>1.2.1 Objetivo Geral</b> .....	<b>15</b>
<b>1.2.2 Objetivos Específicos</b> .....	<b>15</b>
1.3 JUSTIFICATIVA .....	16
1.4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....	16
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>18</b>
2.1 DA AUDITORIA .....	18
<b>2.1.1 Causas do Surgimento e a Evolução da Auditoria</b> .....	<b>19</b>
<b>2.1.2 Conceitos e Objetivos da Auditoria</b> .....	<b>21</b>
<b>2.1.3 Métodos e Técnicas de Trabalhos da Auditoria</b> .....	<b>22</b>
<b>2.1.4 Vantagens e Reflexos dos Trabalhos de Auditoria</b> .....	<b>24</b>
<b>2.1.5 Tipos de Auditoria: Funções e Diferenças</b> .....	<b>25</b>
2.1.5.1 Auditoria Interna .....	26
2.1.5.1.1 <i>Definição e Objetivos dos Trabalhos de Auditoria Interna</i> .....	27
2.1.5.1.2 <i>Importância e Necessidades dos Trabalhos da Auditoria Interna</i> .....	29
2.1.5.1.3 <i>Normas Profissionais do Auditor Interno</i> .....	29
2.1.5.2 Auditoria Externa .....	31
<b>2.1.6 Normas e Procedimentos dos Trabalhos de Auditoria</b> .....	<b>31</b>
<b>2.1.7 Normas de Execução dos Trabalhos de Auditoria</b> .....	<b>33</b>
<b>2.1.8 Diferença entre Auditoria Interna e Auditoria Externa</b> .....	<b>33</b>
<b>2.1.9 Relação entre Auditoria Interna e Externa</b> .....	<b>35</b>
<b>2.1.10 Planejamento e Programas dos Trabalhos de Auditoria</b> .....	<b>36</b>
<b>2.1.11 Normas Relativas à Pessoa do Auditor</b> .....	<b>37</b>
2.2 ASPECTOS ESSENCIAIS QUE ENVOLVEM OS PROCESSOS ORGANIZACIONAIS – CONTROLES INTERNOS .....	41
<b>2.2.1 Definição de Controles Internos</b> .....	<b>41</b>
<b>2.2.2 Objetivos do Controle Interno</b> .....	<b>42</b>
<b>2.2.3 Funções do Controle Interno</b> .....	<b>43</b>
<b>2.2.4 A Importância e Necessidades dos Controles Internos</b> .....	<b>44</b>
<b>2.2.5 Tipos de Controles Internos</b> .....	<b>47</b>

<b>2.2.6 Controle Interno como Estratégia Organizacional .....</b>	<b>48</b>
<b>2.2.7 Limitações dos Controles Internos.....</b>	<b>48</b>
<b>2.2.8 Avaliação dos Controles e dos Riscos.....</b>	<b>50</b>
<b>2.2.9 Dos Controles Internos na Área de Suprimentos.....</b>	<b>52</b>
2.2.9.1 Estrutura e Atividade de Compras.....	53
2.2.9.2 Estrutura e Atividade de Estoque (Almoxarifado).....	54
<b>2.2.10 Dos Controles Internos na Área Financeira.....</b>	<b>56</b>
2.2.10.1 Estrutura e Atividade do Setor de Contas a Pagar.....	57
<b>3 AVALIAÇÃO DOS PROCESSOS ORGANIZACIONAIS ADOTADOS POR EMPRESA DO RAMO DE MATERIAL DE CONSTRUÇÃO .....</b>	<b>59</b>
3.1 IDENTIFICAÇÃO DA EMPRESA .....	59
3.2 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL .....	60
3.3 ESTRUTURA CONTÁBIL E FORMA DE TRIBUTAÇÃO .....	61
3.4 AVALIAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS UTILIZADOS PELA EMPRESA EM ESTUDO NA ÁREA COMERCIAL E FINANCEIRA .....	61
<b>3.4.1 Atividade de Compras.....</b>	<b>62</b>
3.4.1.1 Descrição do Processo de Compras .....	62
3.4.1.1.1 <i>Das adequações no Setor de Compras.....</i>	62
<b>3.4.2 Setor de Estoque e Almoxarifado .....</b>	<b>63</b>
3.4.2.1 Das adequações no Estoque e Almoxarifado.....	63
<b>3.4.3 Setor de Contas a Pagar .....</b>	<b>64</b>
3.4.3.1 Das adequações no Setor de Contas a Pagar .....	67
3.5 ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO .....	67
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>68</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>70</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O presente estudo vai mostrar os procedimentos operacionais adotados por uma empresa comercial do ramo de construção civil. Além do que, vai apresentar o resultado da avaliação desses sistemas operacionais, bem como destacar a necessidade e a importância da manutenção de controle interno eficiente e seguro.

Cabe salientar que as empresas para manter controles seguros estão cada vez mais se utilizando dos serviços de auditoria como instrumento para melhor gerenciamento de seus negócios. Pois, elas têm o entendimento que os trabalhos de auditoria, como por exemplo; da auditoria interna estabelecem maior segurança as rotinas de trabalho, propiciando informações gerenciais contábeis mais consistentes. O trabalho da auditoria é visto como uma ferramenta que melhor controla o funcionamento dos processos administrativos.

Os serviços da auditoria consistem em observar, orientar e controlar o funcionamento dos processos organizacionais das empresas. Pois, o sucesso de uma boa gestão dos negócios depende do bom andamento dos sistemas de controle. Partindo-se do princípio de que os serviços da auditoria propiciam aos controles internos maior segurança e eficiência, o que reflete positivamente aos registros contábeis, diante de informes gerenciais mais exatos.

A partir deste contexto, o presente estudo vai destacar os procedimentos operacionais utilizados por uma empresa comercial da região. De forma mais específica, este trabalho apresenta além do tema o problema que pode ocorrer a essa pesquisa para demonstrar e adequar os sistemas de controles internos, contribuindo assim, para a gestão da mesma, fornecendo informações úteis que os auxiliem no processo de tomada de decisão.

Neste capítulo, é apresentado além do tema e problema, destaca-se os objetivos gerais e específicos desta pesquisa, bem como a justificativa para o desenvolvimento do tema proposto e a metodologia utilizada. No capítulo seguinte, aborda-se a fundamentação teórica sobre auditoria, sua definição, suas normas regulamentares e procedimentos e a caracterização dos procedimentos organizacionais. Para finalizar destaca-se o desenvolvimento de algumas das rotinas de controles internos e, se for o caso, apresenta-se medidas de adequações aos sistemas operacionais, isto a partir do resultado da avaliação dos procedimentos

adotados pelos setores da área de suprimentos e contas a pagar da empresa em estudo.

## 1.1 TEMA E PROBLEMA

As organizações necessitam de sistemas operacionais consistentes, isto é, controles internos eficientes e seguros. Além disso, as empresas estão buscando permanentemente o aprimoramento para adequar-se às mudanças que ocorrem no seu dia a dia. Isto no que diz respeito ao acompanhamento das rotinas operacionais à gestão de seus negócios.

O constante crescimento das pequenas e médias empresas e a complexidade de suas operações traz maiores dificuldades no controle do funcionamento de seus diversos setores. Em decorrência disso, faz-se necessário o uso de instrumentos de gestão os quais possam auxiliar no desenvolvimento do controle e fiscalização dos mesmos, proporcionando um controle maior no qual resultará em maior grau de eficiência e eficácia das empresas.

Dentre esses instrumentos essenciais a uma boa gestão de negócios, destaca-se o controle interno, inclusive de uma empresa do ramo comercial.

No cenário atual sua utilização torna-se indispensável, pois é uma ferramenta que assegura veracidade e a realidade dos informes administrativos e registros contábeis, o que transmite maior segurança para as tomadas de decisão e para as empresas se manterem vivas no mercado atual.

Com o controle é possível que os colaboradores tenham um melhor entendimento das informações e da atual situação da empresa. Os processos se tornam ágeis e de fácil entendimento.

Sendo assim, para a realização deste estudo sobre os processos organizacionais tem-se a necessidade de conhecer os trabalhos e as contribuições que a auditoria pode trazer ao nosso conhecimento. Sabe-se que o trabalho de auditoria de forma freqüente além de examinar a real situação da empresa estabelece a criação de medidas que visam a adequação dos sistemas.

Cabe destacar que a área de Suprimentos compreende os seguintes setores: Compras, Estoques (Almoxarifado) e Contas a Pagar.

Diante do exposto, questiona-se sobre a segurança e a proteção ao patrimônio de uma sociedade empresária e como os trabalhos da auditoria podem contribuir para o bom funcionamento dos processos organizacionais de uma empresa comercial.

## 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Para nortear o presente estudo e como base desta pesquisa, apresentam-se o objetivo geral e os objetivos específicos, abaixo descritos.

### 1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral da pesquisa é avaliar os processos organizacionais da área de Suprimentos e Contas a Pagar de uma empresa de material de construção localizada no município de Nova Veneza. Apontar as eventuais inadequações e se for o caso propor medidas reguladoras.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral têm-se como objetivos específicos os seguintes:

- Apresentar os aspectos conceituais da auditoria e dos processos organizacionais, bem como as normas e os procedimentos aplicáveis aos exames da área em estudo.
- Descrever os procedimentos operacionais desenvolvidos pelos setores que compõem a área de suprimento. A partir do resultado dessa avaliação propor adequações necessárias.
- Apresentar as medidas que visam estabelecer maior segurança, eficiência dos controles internos e por consequência aos informes gerenciais e contábeis.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

Os controles internos são tidos como uma importante ferramenta que tem grande relevância no funcionamento das rotinas de trabalho de uma organização, não só brasileiras, mas em todo o mundo. Com as implantações de controles internos em seus fluxos operacionais, as organizações promovem maior segurança quanto às informações contábeis e é capaz de evitar erros ou fraudes que possam gerar prejuízos futuros.

Migliavacca (2002, p. 17), cita controle interno como:

planejamento organizacional e todos os métodos e procedimentos adotados dentro de uma empresa, a fim de salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e o suporte dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a aderência às políticas definidas pela direção.

Diante disto, a pesquisa justifica-se pelo fato de que, muitas das operações realizadas dentro da organização, são executadas sem qualquer tipo de controle e segregação de funções. E desta forma acarretando em vários problemas conseqüentes da falta dos referidos controles internos.

O estudo aborda fatores relacionados à importância de ter um controle interno mais adequado dentro da organização.

### 1.4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para o desenvolvimento do estudo em questão e, conseqüentemente, para alcançar os objetivos propostos a tipologia utilizada é a descritiva, pois auxilia nas informações de dados e também nos esclarecimentos sobre o tema abordado.

Segundo Vergara (2007, p. 47), a pesquisa descritiva “não tem o compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação.” Assim pode se obter uma pesquisa ampla, abrangendo diversas características que demonstrem a veracidade das informações, pois por meio desta pesquisa se busca analisar mais profundamente o ambiente, identificando quais os aspectos que podem influenciar no desenvolver do conhecimento.

Quanto aos procedimentos para a realização desta pesquisa o método utilizado foi à pesquisa bibliográfica e o estudo de caso.



De acordo com Marconi e Lakatos (2002, p. 71),

a pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc., até meios de comunicação orais: rádios, gravações em fita magnética e audiovisuais: filmes e televisão. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas quer gravadas.

Conforme Barros e Lehfeld (2000, p.15), “para realizar uma pesquisa bibliográfica, é fundamental que o pesquisador faça um levantamento dos temas e tipos de abordagens já trabalhadas por outros estudiosos, assimilando os conceitos e explorando os aspectos publicados.”

A pesquisa bibliográfica é feita através de obras já publicadas, como livros, trabalhos de conclusão de curso, assim como arquivos disponibilizados pela internet.

No que se refere ao estudo de caso, segundo Gil (2008, p. 54), diz que “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento.”

Para Silva (2003, p. 63), o estudo de caso: “analisa um ou mais poucos fatos com profundidade”.

O estudo de caso deste trabalho foi realizado em uma empresa do ramo comercial de material de construção, localizada no centro da cidade de Nova Veneza/SC.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo apresenta-se o embasamento conceitual da auditoria e dos controles internos, destacando as características e tópicos que envolvem diretamente e indiretamente o tema em estudo.

Para o levantamento do referencial teórico, buscaram-se por meio de pesquisa bibliográfica as definições citadas por diversos autores em relação ao tema abordado.

### 2.1 DA AUDITORIA

Para o desenvolvimento deste estudo apresenta-se os aspectos essenciais que revestem a auditoria e o seu trabalho. Para tanto, destaca-se que a auditoria é uma atividade que se utiliza na revisão das rotinas de trabalho das organizações, com a finalidade de obter opinião e orientação sobre situações patrimoniais de organizações.

As empresas através da busca incessante por bons resultados necessitam cada vez mais de aprimoramentos nas suas áreas de gestão. A fim de apresentar dados reais e de confiança aos seus gestores e administradores se utilizam da auditoria como ferramenta de informação contábil, auxiliando nas tomadas de decisão.

Segundo Basso (2005, p. 94),

a auditoria, como uma técnica contábil, é dos meios de que se utiliza a Contabilidade para atingir seus fins, uma vez que o objeto de ambas é o patrimônio; à Contabilidade cabe a vigilância sobre o patrimônio e suas variações e a auditoria a fiscalização dos procedimentos e registros e a certificação da confiabilidade das demonstrações e informações contábeis por ela geradas.

A auditoria é capaz de transmitir informações que proporcionam segurança e confiança dos registros contábeis que são capazes de inibir possíveis fraudes e minimizar erros. Além de auxiliar na avaliação dos sistemas operacionais da empresa, fornecem aos proprietários, administradores e demais interessados informações seguras para posteriormente serem utilizadas em suas decisões.

De acordo com Franco e Marra (2001, p.26):

Para mensurar a adequação e confiabilidade dos registros e das demonstrações contábeis, a Contabilidade utiliza-se também de uma técnica que lhe é própria, chamada de auditoria, que consiste no exame de

documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo a normas apropriadas de procedimento, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstradas, de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade, aplicados de maneira uniforme.

No entanto, as empresas buscam informações seguras e confiáveis para seu crescimento. A auditoria tem um papel essencial a qualquer tipo de organização que tem por objetivo se manter no mercado econômico atual.

### **2.1.1 Causas do Surgimento e a Evolução da Auditoria**

A auditoria surgiu da necessidade de controlar os registros contábeis, as movimentações financeiras e muitos outros fatores ocorridos em sua evolução, entretanto há contradições no que diz respeito a sua origem.

Existem dados históricos de que a auditoria surgiu na Inglaterra por volta do século XIV, ano de 1.314.

Cherman (2005) salienta que a auditoria teve seu início na Inglaterra e Escócia, nos idos do século XIX, em decorrência da Revolução Industrial. Naquela época era necessário auditar as novas corporações que substituíam a produção artesanal.

Já para Sá (2002, p. 21): “a denominação auditor é antiga, mas não se conhece ao certo sua origem nem a data precisa em que se consagrou, admitindo-se que pudesse ter sido adotada por volta do século XIII, na Inglaterra, no reinado de Eduardo I”.

Devido ao crescimento das grandes organizações a auditoria evoluiu no mercado. Esta evolução se deu devido à necessidade de obter a exatidão dos registros contábeis e o desenvolvimento econômico de suas atividades para assim ter uma confirmação da real situação patrimonial da organização.

Segundo o que descrevem Franco e Marra (2001, p.39),

A auditoria surgiu primeiramente na Inglaterra, que, como dominadora dos mares e controladora do comércio mundial, foi a primeira a possuir as grandes companhias de comércio e a primeira também a instituir a taxaço do imposto de renda, baseando nos lucros das empresas.

Desde sua origem, os serviços de auditoria fazem parte da vida das empresas, pois os gestores reconhecem sua importância na gestão operacional dos negócios para a continuidade da entidade.

De acordo com Crepaldi (2002), a auditoria surgiu em conseqüência dos seguintes fatores:

- O crescimento de empresas, cuja complexidade e ramificações tornam impossível aos administradores controlarem todos os atos de seus subordinados;
- O aparecimento, cada vez em maior número, das sociedades abertas;
- A utilização, sempre crescente, de capitais de terceiros por parte das empresas, principalmente de financiamentos de entidades particulares e empréstimos junto ao público;
- O crescimento da importância do imposto de renda – baseado no resultado do exercício – na receita pública de muitos países;
- O controle, cada vez maior, do Poder Público, sobre as empresas particulares e entidades que exercem atividades relacionadas com o interesse público.

Com a expansão dos negócios as administrações das empresas sentiram a necessidade de dar maior ênfase às normas ou procedimentos internos, tendo em vista de que o administrador ou o proprietário da empresas, não poderiam supervisionar pessoalmente todas as atividades da empresa. Surge então a figura do auditor interno como uma ramificação da profissão de auditor externo, e, conseqüentemente, do contador.

Para Marques (2010, p.13), a evolução da auditoria deu-se paralelamente com o desenvolvimento econômico, que impulsionou as grandes empresas, formadas por capitais de muitas pessoas, onde necessitou de um controle adequado para a proteção de seus patrimônios.

Destaca-se como ponto relevante para o crescimento e evolução da auditoria o grande aumento na carga tributária e a necessidade de aprimoramento dos sistemas operacionais. Sendo assim as empresas encontram nos serviços de auditoria as informações necessárias para que seja feita a apuração dos tributos. Desta forma, a auditoria passou a ser vista como indispensável para as organizações.

### 2.1.2 Conceitos e Objetivos da Auditoria

Existem nas obras literárias várias definições do termo auditoria, das quais algumas serão descritas a seguir. Entretanto pode-se perceber que se trata das mesmas características: os serviços de auditoria servem para garantir que os procedimentos utilizados pelas organizações auditadas, sejam executados de maneira correta e eficiente, e que as suas demonstrações contábeis apresentem informações confiáveis aos gestores.

De acordo com Araújo, Arruda e Barretto (2008, p.1):

A tarefa de conceituar auditoria não é das mais fáceis, especialmente em face de possibilidade de aplicação dessa técnica em muitas áreas do conhecimento humano. Etimologicamente, a palavra “auditoria” origina-se do latim *audire* (ouvir). Inicialmente, foi utilizada pelos ingleses (auditing) para significar o conjunto de procedimentos técnicos utilizados para a revisão da escrituração e evidenciação dos registros contábeis. Atualmente, possui significado muito mais abrangente. No sentido lato, auditoria é o processo de confrontação entre uma situação encontrada e um determinado critério, ou, em outras palavras, é a comparação entre o fato efetivamente ocorrido e o que deveria ocorrer. Nessa acepção, pode-se também afirmar que a auditoria significa o conjunto de procedimentos técnicos aplicados de forma independente sobre uma relação que envolve a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida, objetivando emitir um informe de como essa obrigação esta sendo cumprida, ou seja, para verificar se os relatórios e as informações decorrentes dessa relação são adequados e justos.

Inicialmente, a auditoria exclusivamente era destinada à verificação dos registros contábeis, com o objetivo de observar se eles eram exatos. Com o tempo o campo da auditoria se expandiu. Auditoria não se limita ao que está registrado nos livros, mas também àquilo que pode ter sido omitido, seja voluntariamente ou não.

Para SÁ (2002) auditoria é a técnica contábil do sistemático exame dos registros, visando apresentar conclusões, como por exemplo: críticas dos resultados querem apuradas, quer em processo de formação.

A auditoria pode ser definida como o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis, desta forma buscando fornecer informações e uma opinião sobre a sua propriedade ou não, isto de acordo com as normas. (Perez Junior, 2004, p.11).

De acordo com Franco e Marra (2001, p. 28),

a auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

Pode-se definir auditoria como a verificação e análise de todos os registros e demonstrações contábeis, elaborada pela administração, com a finalidade de executar um trabalho digno, autêntico a confiança depositada por parte dos acionistas, clientes, fornecedores, financiadores de capital e o público em geral.

Quanto aos objetivos da auditoria, Franco e Marra (2000, p.29) definem:

o objeto da auditoria é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais.

O auditor em seu papel examina as demonstrações contábeis da empresa como o objetivo de apresentar uma opinião em relação a exatidão dessas demonstrações a quem interessar.

A auditoria tem o objetivo de analisar todas as variações ocorridas no patrimônio das organizações, dando credibilidade às demonstrações contábeis.

Santos, Schmidt e Gomes (2006, p. 23) relatam que a auditoria objetiva:

O objetivo principal da auditoria pode ser descrito como o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações contábeis preparadas pela empresa auditada. Em seu exame, por um lado o auditor utiliza os critérios e os procedimentos que lhe traduzem provas que assegurem a efetividade dos valores consubstanciados nas demonstrações contábeis e, por outro lado, cerca-se dos procedimentos que lhe permitem assegurar a inexistência de valores ou fatos não considerados nas demonstrações contábeis que sejam necessários para o adequado entendimento da situação econômico-financeira da empresa.

Contudo, percebe-se que a auditoria não está relacionada apenas a descoberta de fraudes, ou erros dolosos ou culposos, ela também produz informações concretas e dá subsídios aos gestores, sempre assegurando sobre a fidedignidade e veracidades das demonstrações contábeis.

### **2.1.3 Métodos e Técnicas de Trabalhos da Auditoria**

Para manter um bom funcionamento nos trabalhos, o auditor determina métodos e técnicas dos trabalhos de auditoria que são utilizados para o bom andamento e execução dos mesmos.

A metodologia do trabalho do auditor fundamenta-se em: Previsão, acompanhamento executivo e Retrospecção executiva e avaliação rigorosa.

Segundo Mattos (2004) os métodos de auditoria são divididos em Retrospecção e Análise. Na Retrospecção verificam-se os fatos já vividos, já a Análise caracteriza a conduta de trabalho na técnica da auditoria.

Ainda, conforme Mattos, o método orienta o trabalho da auditoria para levantar condições de rotina administrativa financeira e contábil, planejamento da auditoria, Obtenção de provas, Relatório da auditoria e Certificados.

De acordo com Franco e Marra (2000), a auditoria observa a exatidão, a integridade e a autenticidade das demonstrações contábeis, dos registros e dos documentos. Seu trabalho consiste do exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das DC.s deles decorrentes.

Conforme mencionado anteriormente, os métodos de auditoria são divididos em Retrospecção e Análise.

Na Retrospecção verificam os fatos passados já vividos, em fatos patrimoniais já sucedidos. Auditoria examina fatos já ocorridos, e o faz sempre de modo analítico.

A Análise é o fator predominante, o que realmente caracteriza o método ou conduta de trabalho na técnica de auditoria. Tecnicamente, o método orienta a execução do trabalho, dando-lhe, as seguintes fases:

- Levantamento de condições de rotina administrativa financeira e contábil;
- Planejamento da auditoria;
- Obtenção da auditoria;
- Relatório de auditoria; certificados.

Deste modo, percebe-se que para um trabalho de auditoria ser realizado de forma satisfatória e seguro são necessários à utilização de métodos e técnicas por parte do auditor.

### 2.1.4 Vantagens e Reflexos dos Trabalhos de Auditoria

A auditoria é um meio de confirmação da eficiência dos controles e fator de maior tranqüilidade para a administração e de maior garantia para os investidores.

De acordo com Crepaldi (2002, p. 29), a auditoria apresenta vantagens para administração pois:

- Fiscaliza a eficiência dos controles internos;
- Assegura maior correção dos registros contábeis;
- Opina sobre a adequação das demonstrações contábeis;
- Dificulta desvios de bens e pagamentos indevidos de despesas;
- Possibilita apuração de omissões o registro das receitas, na realização oportuna de créditos ou na liquidação oportuna de débitos;
- Contribui para obtenção de melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira das empresas;
- Aponta falhas na organização administrativa da empresa e os controles internos.

A vantagem da auditoria externa é sua independência, não se envolve com o ambiente de trabalho, evitando embaraços e possíveis constrangimentos.

De acordo com Franco e Marra (2001, p. 32-33) essas vantagens são as seguintes:

Para os investidores (titulares de capital), a auditoria oferece as seguintes vantagens:

- a) contribui para maior exatidão das demonstrações contábeis.
- b) possibilita melhores informações sobre a real situação econômica patrimonial e financeira das empresas.
- c) assegura maior exatidão dos resultados apurados.

Para o fisco, a auditoria oferece as seguintes vantagens:

- a) permite maior exatidão das demonstrações contábeis.
- b) assegura maior exatidão dos resultados apurados.
- c) contribui para maior observância das leis fiscais.

Para a sociedade como um todo, compreendendo os trabalhadores e toda a população, direta ou indiretamente relacionada com as empresas que atuam no país, a auditoria oferece as seguintes vantagens:

- a) dá credibilidade às demonstrações contábeis dessas empresas.
- b) assegura a veracidade das informações, das quais dependerá a tranqüilidade quanto à sanidade das empresas e à garantia de empregos.
- c) informa, através das demonstrações contábeis do conjunto das empresas, o grau de evolução e solidez da economia nacional.

Quanto aos reflexos dos trabalhos de auditoria, a auditoria oferece maior segurança e garantia aos administradores, proprietários, fisco e financiadores do patrimônio, os reflexos dos trabalhos apresentam os seguintes aspectos de acordo com Crepaldi (2000, p. 28):



- sob o aspecto administrativo: contribui para a redução de ineficiência, negligência, incapacidade e improbidade de empregados e administradores;
- sob o aspecto patrimonial: possibilita melhor controle dos bens, direitos e obrigações que constituem o patrimônio;
- sob o aspecto fiscal: é o fator de mais rigoroso cumprimento das obrigações fiscais, resguardando o patrimônio contra multas, o proprietário contra penalidades decorrentes da lei de sonegação fiscal e o fisco contra sonegação de impostos;
- sob o aspecto técnico: contribui para mais adequada utilização das contas, maior eficiência dos serviços contábeis, maior precisão das informações e a garantia de que a escrituração e as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com os princípios de Contabilidade;
- sob o aspecto financeiro: resguarda créditos de terceiros – fornecedores e financeiro – contra possíveis fraudes de dilapidações do patrimônio, permitindo maior controle dos recursos para fazer face a esses compromissos;
- sob o aspecto econômico: assegura maior exatidão dos custos e veracidade dos resultados, na defesa do interesse dos investidores e titulares do patrimônio.

Assim, a auditoria proporciona aos administradores, sócios e governo maior segurança sobre as operações realizadas e indicadas nas demonstrações contábeis, proporcionando maior exatidão nessas demonstrações a fim de apontar com veracidade a real situação financeira da organização.

### **2.1.5 Tipos de Auditoria: Funções e Diferenças**

Pode-se entender que a auditoria é uma análise das demonstrações contábeis, capaz de evidenciar a veracidade e exatidão dos registros e documentos apresentados.

Conforme Araújo, Arruda e Barretto (2008, p. 2) auditoria é:

[...] conjunto de procedimentos técnicos aplicados de forma independente sobre uma relação que envolve a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida, objetivando emitir um informe de como essa obrigação está sendo cumprida, ou seja, para verificar se os relatórios e as informações decorrentes dessa relação são adequados e justos.

Portanto, a auditoria verifica se as operações estão sendo realizadas corretamente a ponto de não afetar as informações contábeis e o patrimônio da empresa.

Reforçando ainda, mais o conceito de auditoria, Sá (2002, p. 25), define auditoria como:

uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração

contábil, visando apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.

Assim, expõe-se que a auditoria atua como uma técnica que avalia todos os procedimentos que a empresa adota, a fim de definir o grau de observância dos critérios adotados no cumprimento das tarefas e na elaboração das demonstrações contábeis e financeiras, emitindo uma opinião sobre tais, atentando ao patrimônio da empresa.

No que diz respeito ao auditor em relação à empresa auditada Basso (2005, p.108) entende que “a relação contratual entre a entidade auditada estabelece a divisão fundamental dos serviços de auditoria, ou seja, o fator “independência plena” e “independência relativa”, pode-se dizer que é o divisor de águas entre a auditoria externa e interna”.

Têm-se então dois tipos de auditoria: interna e externa.

#### 2.1.5.1 Auditoria Interna

A auditoria interna é uma área que está crescendo consideravelmente e vem ganhando espaço nas grandes organizações. Companhias que desejam obter maior segurança quanto às informações contábeis e controles internos estão aderindo a este trabalho.

Crepaldi (2002, p. 39) conceitua auditoria interna da seguinte maneira:

É uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração. Constitui um controle gerencial que funciona por meio de análise e avaliação da eficiência de outros controles. É executada por um profissional ligado à empresa, ou por uma seção própria para tal fim, sempre em linha de dependência da direção empresarial. O auditor interno é pessoa de confiança dos dirigentes: está vinculado à empresa por contrato trabalhista continuado e sua intervenção é permanente. Sua área de atuação envolve todas as atividades da empresa; predominam a verificação constante dos controles internos, a manipulação de valores e a execução de rotinas administrativas [...].

A auditoria interna é o órgão responsável pela supervisão dos controles das organizações. Todas as informações que tramitam pela auditoria interna têm a importância de ser trabalhada, analisada e moldada para posterior apreciação dos gestores da organização ou do conselho de administração de uma sociedade, logo, podendo, de imediato, trazer impactos nas decisões estratégicas das organizações.

Conforme Oliveira e Diniz (2001, p. 16) a auditoria interna é o instrumento de controle administrativo e de verificação sistemática da eficácia e eficiência das atividades operacionais. Enfoca a avaliação dos controles internos das atividades e processos administrativos e operacionais, analisando as deficiências e os riscos envolvidos.

Pode-se concluir que a auditoria interna é realizada por um colaborador da empresa, e seu objetivo é assessorar a administração, através da revisão de todas as operações realizadas, avaliando a eficácia dos controles internos dentro da organização.

#### *2.1.5.1.1 Definição e Objetivos dos Trabalhos de Auditoria Interna*

A auditoria interna vem se destacando como uma área de extrema importância para as entidades. Os trabalhos de auditoria interna fornecem a fidelidade e segurança nos procedimentos internos, visando assessorar a administração da organização em seus controles internos.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a auditoria interna “constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos”.

Percebe-se que a auditoria interna, através de seus trabalhos está ligada diretamente aos controles internos da entidade. Sendo assim é visto que a auditoria interna tem grande participação nas operações das empresas, além de auxiliar diretamente aos gestores em tomadas de decisão.

O objetivo da auditoria interna, segundo Marques (2010, p.39) é auxiliar os membros da administração a desempenhar eficazmente as suas responsabilidades. Para tanto a auditoria interna lhes fornece análise, avaliação, recomendações, assessoria e informações relativas às atividades examinadas.

Seguindo esta mesma linha Crepaldi (2002, p. 39), destaca:

o objetivo da auditoria interna é auxiliar todos os membros da administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, fornecendo-lhes análises, apreciações, recomendações e comentários pertinentes às atividades examinadas.

A auditoria interna foca seu trabalho no exame dos controles internos, do sistema contábil no que se refere ao cumprimento do que foi determinado pela alta

administração. A ênfase dos seus exames são os procedimentos operacionais de controle dos ativos da empresa.

O objetivo da auditoria interna inclui promover um efetivo controle a um custo razoável e se relaciona em desenvolver controles que possibilitem informar à direção e os riscos que podem influir no resultado da entidade, evidenciar oportunidades a serem exploradas e agregar valor ao produto.

De acordo com Paula (1999, p. 45), os objetivos da auditoria são:

- assessorar a administração, gerando informações para a tomada de decisão nos seus diversos níveis, voltando-se para o exame e avaliação dos sistemas de controles, bem como a qualidade do desempenho das áreas, concorrendo para o integral atingimento dos objetivos empresariais;
- salvaguardar os ativos e comprovar sua existência, assim como assegurar a exatidão dos ativos e passivos;
- certificar se os objetivos operacionais e de negócio estão sendo atingidos e se os meios utilizados são os mais adequados e eficientes, em relação aos custos envolvidos, prazos estabelecidos e os benefícios obtidos.
- agregar valor aos produtos;
- assegurar a observância às políticas, planos, procedimentos, leis;
- acompanhar e avaliar providências e soluções adotadas em relação às recomendações e sugestões apresentadas nos relatórios de Auditoria;
- realizar análise previa de matéria a serem apreciadas em reunião de diretoria;
- responder pelo atendimento e apoio ao conselho fiscal (quando houver) no desempenho de suas funções, coordenando a consecução de sua agenda de trabalho;
- coordenar e controlar o atendimento o Tribunal de Contas do Estado (no caso de estatais), quanto às demandas de informações, diligências e Auditorias realizadas na empresa;
- identificar possíveis desvios no atingimento às diretrizes e políticas definidas pela administração, no sentido de propor medidas para a melhoria e o aprimoramento do desempenho operacional da organização;
- desenvolver controles que possibilitem informar à direção os riscos que podem influir no resultado da empresa;
- evidenciar oportunidades a serem exploradas.

Conclui-se que a auditoria interna é um instrumento essencial para o desenvolvimento e exatidão das informações contábeis e financeiras, além dos sistemas organizacionais das organizações. Deste modo destaca-se pela eficiência de seus trabalhos, que devem ser executados de maneira correta para sustentar os sistemas de controles internos, assim tornando-a uma importante ferramenta que fornece subsídios à administração para a tomada de decisão.

### 2.1.5.1.2 *Importância e Necessidades dos Trabalhos da Auditoria Interna*

Em meio às constantes mudanças e o avanço da globalização, surge a necessidade das entidades em obter maior controle de seu patrimônio e salvaguardar seus interesses financeiros. Desta forma, a auditoria interna se torna uma ferramenta ligada à capacidade de fazer com que as entidades se adaptem a estas mudanças, através da avaliação dos controles internos e dos sistemas organizacionais.

Sendo assim, a auditoria interna tem um papel fundamental na administração das entidades, pois através dela os gestores detêm mais informações a fim de encontrar soluções rápidas e seguras para as possíveis correções.

De acordo com Santos, Schmidt e Gomes (2006, p. 40), a auditoria interna é indispensável pois:

Cumprir um papel fundamental na empresa, uma vez que ela subsidia o administrador com dados e informações tecnicamente elaborados, relativos às atividades para cujo acompanhamento e supervisão este não tem condições de realizar diretamente, e ela o faz mediante o exame da:

- adequação e eficácia dos controles;
- integridade e confiabilidade das informações e registros;
- integridade e confiabilidade dos sistemas estabelecidos para assegurar a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos, de sua efetiva aplicação pela empresa;
- eficiência, eficácia e economicidade do desempenho e da utilização dos recursos, dos procedimentos e métodos para salvaguarda dos ativos e da comprovação de sua existência, bem como da exatidão dos ativos e passivos;
- compatibilidade das operações e programas com os objetivos, planos e meios de execução estabelecidos.

Conclui-se que o assessoramento disponibilizado pelos trabalhos da auditoria interna deve ser obediente às normas internas estabelecidas pela entidade, no qual os mesmos possuem apoio da gerência para realizar os exames em cada departamento.

### 2.1.5.1.3 *Normas Profissionais do Auditor Interno*

O profissional responsável em exercer a função de auditor interno nas organizações é regido por uma norma específica, que foi editada e alterada, conforme as exigências no mercado como seguem:

### 3.1 – COMPETÊNCIA TÉCNICO-PROFISSIONAL

3.1.1 – O Contador, na função de auditor interno, deve manter o seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação aplicável à Entidade.

### 3.2 – AUTONOMIA PROFÍSSIONAL

3.2.1 – O auditor interno, não obstante sua posição funcional deve preservar sua autonomia profissional.

### 3.3 – RESPONSABILIDADE DO AUDITOR INTERNO NA EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

3.3.1 – O auditor interno deve ter o máximo de cuidado, imparcialidade e zelo na realização dos trabalhos e na exposição das conclusões.

3.3.2 – A amplitude do trabalho do auditor interno e sua responsabilidade estão limitadas à sua área de atuação.

3.3.3 – A utilização da equipe técnica supõe razoável segurança de que o trabalho venha a ser executado por pessoas com capacitação profissional e treinamento, requeridas nas circunstâncias.

3.3.4 – Cabe também ao auditor interno, quando solicitado, prestar assessoria ao Conselho Fiscal ou órgãos equivalentes.

### 3.4 – RELACIONAMENTO COM PROFÍSSIONAIS DE OUTRAS ÁREAS

3.4.1 – O auditor interno pode realizar trabalhos de forma compartilhada com profissionais de outras áreas, situação em que a equipe fará a divisão de tarefas, segundo a habilitação técnica e legal dos seus participantes.

### 3.5 – SIGILO

3.5.1 – O auditor interno deve respeitar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho, não as divulgando para terceiros, sob nenhuma circunstância, sem autorização expressa da Entidade em que atua.

3.5.2 – O dever de manter o sigilo continua depois de terminado o vínculo empregatício ou contratual.

### 3.6 – COOPERAÇÃO COM O AUDITOR INDEPENDENTE

3.6.1 – O auditor interno, quando previamente estabelecido com a administração da entidade em que atua, e no âmbito de planejamento conjunto do trabalho a realizar, deve apresentar os seus papéis de trabalho ao auditor independente e entregar-lhe cópias, quando este entender necessário.

Desta forma, há que se observar que o auditor deve estar sempre ciente de suas responsabilidades perante as normas, devendo manter sua competência com relação às mesmas. O auditor deve estar sempre atento às atualizações das normas, mantendo sempre a credibilidade de seus trabalhos.

De acordo com Franco e Marra (2001, p. 219):

A auditoria interna é aquela exercida por funcionários da própria empresa, em caráter permanente. Apesar de seu vínculo à empresa, o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento daqueles que lhe cabem. Ele deve exercer sua função com total obediência às normas de auditoria e o vínculo de emprego não lhe deve tirar a independência do profissional, pois sua subordinação à administração da empresa deve ser apenas sob o aspecto funcional.

O auditor interno deve sempre manter sua independência profissional, conservando seu nível de responsabilidades na execução dos trabalhos. Os

trabalhos de auditoria interna devem ser tratados como uma necessidade para qualquer área da instituição, e o auditor deve estar sempre conhecendo quais são essas necessidades, a fim de auxiliar no processo decisório dos gestores.

#### 2.1.5.2 Auditoria Externa

A auditoria externa é um sistema de trabalho caracterizado pela sua independência de atuação, onde seus trabalhos são contratados para a emissão de parecer sobre as informações contábeis, administrativas e financeiras da empresa auditada.

Segundo Crepaldi (2000, p. 52),

o auditor externo, pela relevância de seu trabalho perante o público, dada a credibilidade que oferece no mercado, constitui-se numa figura ímpar que presta inestimáveis serviços ao acionista, aos banqueiros, aos órgãos públicos governamentais e ao público em geral.

O auditor externo não tem nenhum grau empregatício com a empresa auditada, não sofrendo assim nenhuma pressão por parte da administração. O seu objetivo é possibilitar a emissão do parecer sobre as demonstrações contábeis da organização, verificando se os dados mencionados estão de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos.

Conforme Oliveira e Diniz (2001, p. 15) auditoria externa “é a técnica contábil que visa obter elementos de convicção que permitam julgar se as demonstrações de uma entidade, bem como os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade [...]”

Conclui-se que o auditor externo possui um importante papel, pois é ele quem fornece aos usuários das informações o parecer, que representa a sua opinião sobre as demonstrações contábeis, proporcionando maior confiabilidade às organizações.

#### 2.1.6 Normas e Procedimentos dos Trabalhos de Auditoria

O profissional de auditoria, a fim de manter seus trabalhos de forma ordenada e objetivando o bom andamento dos mesmos, se utilizam de normas e procedimentos para a execução dos mesmos.

Normas de Auditoria são os requisitos a serem observados no desempenho dos trabalhos de auditoria. Normas de auditoria compreendem a maneira de praticar os atos.

Procedimentos são os mecanismos utilizados para obtenção de evidências ou provas que fundamentarão o relatório de auditoria. Representam o conjunto de investigações técnicas que permitem o auditor formar opinião sobre as Demonstrações Contábeis examinadas e fornecem base para emitir seu parecer de forma fundamentada. São os atos a serem praticados.

Este item aborda as normas e os procedimentos que regulamentam os trabalhos da auditoria.

De acordo com Crepaldi (2002) segue alguns procedimentos utilizados na auditoria:

- Exame e contagem física - principalmente ligada a dinheiro, estoques, bens do ativo imobilizado, ações, títulos de capitalização etc. É onde o auditor certifica-se através da inspeção física/visual, se os bens declarados nos relatórios contábeis estão realmente constando fisicamente.
- A Circularização - procedimento utilizado pelo auditor para a confirmação de bens da empresa auditada em poder de terceiros, como por exemplo: bancos, estoques, títulos, contas a pagar, etc.
- Conferência de cálculos - é onde o auditor se certifica através de repetições, que nenhum cálculo por ele realizado está errado a ponto de prejudicar as informações contábeis.
- Inspeção dos documentos - visa verificar a documentação comprobatória de operações realizada entre a empresa e terceiros, ou em operações interna. Tem o propósito de avaliar se a documentação é genuína, autorizações, datas, registros contábeis e contabilização são verdadeiros.
- Averiguação - é a forma que o auditor se utiliza para sanar dúvidas, através de questionamentos feitos para os funcionários da empresa auditada. Essa técnica consiste justamente em obter repostas favoráveis à elucidação de certas questões, que possam incrementar na profundidade dos exames.
- Correlação - é a reação entre um fato e outro, ou seja, para cada débito existe um crédito correspondente.

Ainda, de acordo com Crepaldi (2002, p. 31), os métodos de auditoria apresentam as seguintes fases:

- Levantamento de condições de rotina administrativa financeira e contábil;
- Planejamento da auditoria;
- Obtenção das provas;
- Relatório de auditoria;
- Certificados.

O profissional de auditoria pode encontrar nas técnicas citadas por Crepaldi, os processos de execução necessários para o desenvolvimento de cada



uma delas e assim torná-las meios que fará uso em seu trabalho com objetivo de analisar as informações.

### **2.1.7 Normas de Execução dos Trabalhos de Auditoria**

As normas relativas à execução do trabalho dizem respeito à forma com que os trabalhos do auditor devem ser realizados. As normas relativas à execução dos trabalhos dizem respeito:

- ao Planejamento da Auditoria;
- a Relevância;
- ao Risco de Auditoria;
- a Supervisão e Controle de Qualidade;
- ao Estudo e Avaliação do Sistema Contábil e de Controles Internos;
- a Aplicação dos Procedimentos de Auditoria;
- a Documentação da Auditoria;
- a Continuidade Normal das Atividades da Entidade;
- a Amostragem - Alterada pela Resolução CFC nº 1.012/05.

Com estas normas de execução do trabalho, o auditor é orientado no sentido de poder avaliar os fatores técnicos no que diz respeito às atividades de sua profissão. Entende-se que o auditor deve avaliar e cumprir as normas relativas à execução dos trabalhos, para poder executar o exercício legalmente.

### **2.1.8 Diferença entre Auditoria Interna e Auditoria Externa**

De um modo geral o trabalho realizado pela auditoria interna é idêntico aquele realizado pela auditoria externa. Ambos utilizam-se das mesmas técnicas e possui o trabalho voltado para os controles internos como ponto de partida para seus exames.

Araújo, Arruda e Barreto (2008, p. 32), demonstram no Quadro nº 1 as principais diferenças entre auditoria interna e externa:

AUDITORIA INTERNA	AUDITORIA EXTERNA
É executada por empregado da organização ou empresa auditada. Por tanto, é realizada por profissionais que possuem uma independência relativa. Ultimamente tem-se observado a terceirização dos serviços de auditoria interna.	O profissional que a realiza não possui qualquer vínculo empregatício nem relação de interesse com a empresa auditada.
O auditor deve ser independente em relação às atividades e às pessoas cujo trabalho está sob escopo de seu exame, devendo subordinar-se às necessidades da administração.	O auditor externo é independente em relação à empresa auditada. Não pode ser influenciado por fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros elementos que resultem em perda, efetiva ou aparente, de sua independência.
Objetiva atender às necessidades e aos interesses da administração. Logo, a extensão (escopo) dos seus trabalhos será sempre definida em função dos anseios da alta direção.	Os objetivos fundamentais são atender as necessidades de terceiros interessados pela empresa auditada, especialmente na área privada, os acionistas que nela estão investindo capital, no que tange a adequação das informações contábeis.
A avaliação do sistema de controles interno é realizada para, entre outras finalidades, desenvolver, aperfeiçoar e induzir ao cumprimento de normas.	A revisão dos controles internos atende as normas de auditoria e objetiva determinar a extensão (escopo) do exame das informações contábeis, no caso da auditoria contábil.
Não se restringe aos assuntos financeiros englobando também a áreas operacionais.	O exame é limitado principalmente aos aspectos financeiros. O enfoque está voltado para as demonstrações contábeis.
Os exames são direcionados para a identificação de erros e fraudes, que é responsabilidade primária da administração.	Os trabalhos devem ser planejados de modo a identificar erros e fraudes que ocasionem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.
As áreas objetos de auditoria são continuamente revisadas. A periodicidade é definida pela administração.	As informações comprobatórias das demonstrações contábeis são auditadas periodicamente, geralmente em base anual.

**Quadro 1:** Principais diferenças entre as auditorias interna e externa

**Fonte:** Araújo, Arruda e Barretto (2008, p. 32).

Pode-se fazer distinção em relação às características da auditoria interna e externa no que refere-se ao grau de dependência, onde a independência do auditor externo é ampla, enquanto que a do auditor interno é restrita.

Crepaldi (2002, p. 46-47), destaca outros aspectos que diferenciam a auditoria interna da externa, como por exemplo:

1. Extensão dos Trabalhos: o escopo dos trabalhos feitos pelo auditor interno normalmente é determinado pelas normas usuais reconhecidas no país ou requeridas por legislação específica.
2. Direção: o auditor interno dirige seus trabalhos para assegurar que o sistema contábil e de controle interno funcione eficientemente, a fim de que os dados contábeis fornecidos a gerência apresentem fatos com exatidão. Os trabalhos do auditor externo, entretanto, são determinados por seu dever de fazer com que as demonstrações contábeis a serem apresentadas a terceiros, como por exemplo, aos acionistas, investidores, fornecedores, à fiscalização, reflitam com propriedade a situação contábil de uma empresa em certa data, e os resultados das operações do período examinado.
3. Responsabilidade: a responsabilidade do auditor interno é para com a gerência, ao passo que a responsabilidade do auditor externo geralmente é mais ampla. É evidente que o auditor interno, sendo funcionário da empresa, não tem a condição de total independência que possui o auditor externo.

4. Métodos: não obstante as diferenças, os trabalhos de ambos são efetuados em geral por métodos idênticos. O auditor interno segue mais as rotinas de cunho interno, ou seja, observa o cumprimento rígido das normas internas, pois ele tem o domínio da cultura da empresa, enquanto o auditor externo observa mais o cumprimento das normas associadas às leis de forma bem ampla, ele tem o melhor domínio dos aspectos de interesse coletivo.

A diferença basicamente entre auditoria interna e externa é que o auditor interno é dependente da empresa e seu trabalho depende da responsabilidade de um superior e o auditor externo exerce e presta serviços à acionistas, banqueiros, onde possui maior credibilidade e tem a função de analisar as demonstrações contábeis das empresas.

Ainda, conforme Crepaldi (2002, p. 47-48),

- auditor externo é independente, contratado para determinada tarefa de auditoria, enquanto o auditor interno é empregado da empresa, sem independência;
- as tarefas do auditor externo são delimitadas no contrato, enquanto as tarefas do auditor interno são tão abrangentes quanto forem as operações da empresa;
- a auditoria externa é eventual, enquanto a auditoria interna é periódica;
- [...] as técnicas assemelham-se;
- as bases em que se assentam os exames são as mesmas: a escrituração, os documentos e os controles;
- os resultados assemelham-se.

Deste modo, percebe-se que a maior diferença entre os dois tipos de auditoria, é a independência de uma contra a dependência de outra. Assim, pode-se explicar o fato da auditoria interna estar voltada para auxiliar os gestores na tomada de decisões.

No caso do auditor externo não é isso que acontece, já que este trabalha, cumpri apenas os objetivos propostos com total independência, e emiti o parecer sobre a integridade das informações e demonstrações contábeis.

### **2.1.9 Relação entre Auditoria Interna e Externa**

A relação entre auditoria interna e auditoria externa está ligada diretamente a normas e procedimentos que regem ambas as profissões e é bastante relevante nas questões que envolvem a avaliação dos controles internos.

A auditoria interna tem papel importante nos trabalhos de auditoria externa, e isso traz benefícios para as organizações.

Seguindo este raciocínio Crepaldi (2002, p. 50), define:

Concluindo o trabalho do auditor interno, o auditor externo examina os papéis de trabalho do serviço executado e aceita-os depois de seu julgamento, como se o serviço fosse executado por ele. Isto traz a seguinte vantagem para a empresa em exame: reduz tempo de permanência do autor externo no campo e reduz substancialmente o custo dos honorários dos mesmos, além de corroborar os trabalhos da auditoria interna.

A relação entre as profissões da auditoria interna e do auditor independente estão ligadas a parcerias, onde ambos contribuem um para o trabalho do outro. A integração dos trabalhos entre auditores internos e independentes geralmente é realizada nos trabalhos de auditoria permanente que se utiliza dos controles internos para dar sustentação às demonstrações contábeis.

De acordo com Hoog e Carlin (2008, p. 61),

as sociedades empresárias que possuem auditoria interna, sempre contratam os serviços da auditoria externa, sendo que esta procura se apoiar nos trabalhos do auditor interno para melhor avaliar os sistemas de informações e procedimentos de controles internos.

Deste modo, salienta-se a importância da realização de um trabalho em grupo por parte dos auditores internos e externos. Percebe-se que se a auditoria externa utilizar os serviços da auditoria interna obterá melhor resultado em seu trabalho com informações rápidas e seguras.

### **2.1.10 Planejamento e Programas dos Trabalhos de Auditoria**

Para se atingir serviços satisfatórios de auditoria deve haver um planejamento dos trabalhos. Esta etapa do planejamento é precedida da elaboração dos programas de trabalho de auditoria.

Segundo Hoog e Carlin (2008, p. 93) os principais objetivos do planejamento dos trabalhos da auditoria são:

- obter conhecimento das atividades da entidade;
- propiciar o cumprimento dos serviços contratados com a entidade dentro dos prazos e compromissos, previamente, estabelecidos;
- assegurar que as áreas importantes da entidade e os valores relevantes contidos em suas demonstrações contábeis recebam a atenção requerida;
- identificar os problemas potenciais da entidade;
- identificar a legislação aplicável à entidade;
- estabelecer a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames a serem efetuados;

- definir a forma de divisão das tarefas entre os membros da equipe de trabalho;
- facilitar a supervisão dos serviços executados;
- propiciar a coordenação do trabalho a ser efetuado por outros auditores independentes e especialistas;
- buscar a coordenação do trabalho a ser efetuado por auditores internos;
- identificar os prazos para a entrega de relatórios, pareceres e outros informes decorrentes do trabalho contratado com a entidade.

De acordo com Crepaldi (2000, p. 294), o planejamento correto de um serviço de auditoria compreende a preparação de um plano de auditoria, o desenvolvimento de um programa de auditoria e a compilação de uma previsão de horas de trabalho, assim com a seleção dos auditores e a distribuição dos serviços entre eles.

Contudo, para que se tenha plena segurança em seu trabalho o auditor deve ter um planejamento adequado e um programa consistente para cada área a ser auditada, assim saberá previamente como realizar ser trabalho.

Ainda, no que diz respeito ao planejamento Oliveira e Diniz Filho (2001, p. 44) sugerem, “o planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre atividades, fatores econômicos, legislação aplicável e práticas operacionais da entidade, e nível geral de competência de sua administração.”

Portanto conclui-se que para obter um bom planejamento da auditoria e alcançar o objetivo de sucesso na realização dos trabalhos, é necessário que o auditor estabeleça as diretrizes dos trabalhos a realizar, ou seja, realizar o planejamento sobre a forma como serão realizados os respectivos trabalhos.

Sendo assim, o planejamento da auditoria consiste em identificar e obter o maior número possível de informações sobre a organização, contribuindo diretamente para coordenar os trabalhos.

#### **2.1.11 Normas Relativas à Pessoa do Auditor**

As normas de execução dos trabalhos de auditoria estão divididas de acordo com o quadro a seguir:

<b>NBC P – NORMAS PROFISSIONAIS DE AUDITOR INDEPENDENTE</b>	
1.1	Competência técnico-profissional
1.2	Independência (alterada pela Resolução 1.034/05)
1.3	Responsabilidade do auditor na execução dos trabalhos
1.4	Honorários
1.5	Guarda da documentação
1.6	Sigilo (alterada pela Resolução 961/03)
1.7	Responsabilidade pela utilização do trabalho do auditor interno
1.8	Responsabilidade pela utilização do trabalho de especialistas (alterada pela Resolução 1.023/05)
1.9	Informações anuais aos conselhos regionais de contabilidade
1.10	Educação continuada
1.11	Exame de competência profissional
1.12	Manutenção de líderes de equipe (alterada pela Resolução 965/03)

**Quadro 2: NBC P – Normas Profissionais de Auditor Independente**

Fonte: Hoog e Carlin (2008, p. 82).

No que diz respeito à competência técnico-profissional, Araújo, Arruda e Barretto (2008, p. 81), definem:

[...] a forma que o auditor independente deve manter conhecimento atualizado dos PFCs, das NBCs e das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade auditada.

A independência do auditor deve ser absoluta com todos os assuntos que envolvem a execução do seu trabalho. O CFC (2003, p. 76) relata que “o auditor deve ser independente, não podendo deixar-se influenciar por fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais ou afetivos que resultem perda, efetiva ou aparente, de sua independência”.

Em relação aos honorários Crepaldi (2000, p. 120) relata que o mesmo deve estabelecê-los, destacando os seguintes fatores:

- A relevância, o vulto, a complexidade dos serviços a executar;
- O tempo para a realização do trabalho;
- A peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;
- A qualificação profissional do pessoal técnico que irá participar da execução dos serviços;

- O lugar que os serviços serão prestados, fixando, se for o caso, como serão cobrados os custos de viagens, estadias e locomoções;
- As tabelas de honorários mínimos fixados pelas entidades de classes.

A guarda da documentação compreende outra característica importante com relação à pessoa do auditor independente, e deve ser mantida durante 5 (cinco) anos, conforme descreve o CFC:

o auditor, para fins de fiscalização do exercício profissional, deve conservar a boa guarda, pelo prazo de 5 (cinco) anos, a partir da data da emissão de seu parecer, toda a documentação, papéis de trabalho, relatórios e pareceres relacionados com os serviços realizados.

Outro fator importante e que deve ser levado à risca pelos auditores é com relação ao sigilo. De acordo com Araujo, Arruda e Barretto (2008, p. 96), “o auditor deve respeitar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho, não as divulgando a terceiro, sob nenhuma circunstância, sem autorização expressa da entidade em que atua”.

Além das normas já comentadas relativas à pessoa do auditor, há ainda aquelas relacionadas às informações anuais prestadas pelos auditores aos Conselhos Regionais de Contabilidade, a educação continuada e ao exame de competência profissional.

Sobre estas, a NBC estabelece:

### **1.9 – INFORMAÇÕES ANUAIS AOS CONSELHOS REGIONAIS DE CONTABILIDADE**

1.9.1 – O auditor deverá enviar, até 30 de junho de cada ano, ao Conselho Regional de Contabilidade, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade:

- a) as informações sobre os seus clientes, cuja sede seja a da jurisdição do respectivo Conselho, e que o objeto do trabalho seja a auditoria independente, realizada em demonstrações contábeis relativas ao exercício encerrado até o dia 31 de dezembro do ano anterior;
- b) a relação dos nomes do seu pessoal técnico existente em 31 de dezembro do ano anterior; e

c) a relação de seus clientes cujos honorários representem mais de 10% do seu faturamento anual, bem como os casos onde o faturamento de outros serviços prestados aos mesmos clientes de auditoria ultrapassarem, na média dos últimos 3 anos, os honorários dos serviços de auditoria.

1.9.2 – Quando solicitado, o auditor deverá disponibilizar e fornecer, no prazo de trinta dias, a relação de seus clientes e outras informações necessárias à fiscalização da atividade de auditoria independente.

1.9.3 – A relação de clientes, referida no item 1.9.2, deverá identificar as companhias abertas, instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, fundos de investimento, entidades autorizadas a funcionar pela Susep – Superintendência de Seguros Privados, administradoras de consórcio,

entidades fechadas de previdência privada, empresas estatais (federais, estaduais e municipais), empresas públicas, sociedade por ações de capital fechado com mais de 100 acionistas e as sociedades limitadas que tenham o controle societário, direto ou indireto, das entidades referidas neste item.

1.9.4 - As informações prestadas aos Conselhos Regionais de Contabilidade serão resguardadas pelo sigilo, nos termos previstos nestas normas.

#### **1.10 – EDUCAÇÃO CONTINUADA**

1.10.1 – O auditor independente, no exercício de sua atividade, deverá comprovar a participação em programa de educação continuada, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

#### **1.11 – EXAME DE COMPETÊNCIA PROFISSIONAL**

1.11.1 – O auditor independente, para poder exercer sua atividade, deverá submeter-se a exame de competência profissional, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

As responsabilidades e deveres do profissional de auditoria, como mencionado na NBC, são indispensáveis na execução dos trabalhos do auditor, portanto o auditor deve seguir primeiramente as normas relacionadas à pessoa do auditor. Com isso seus exames proporcionarão maior segurança aos seus usuários.



## 2.2 ASPECTOS ESSENCIAIS QUE ENVOLVEM OS PROCESSOS ORGANIZACIONAIS – CONTROLES INTERNOS

Controle interno é um sistema de procedimentos que tem o intuito de proteger os ativos da empresa, assim como propiciar maior segurança sobre as informações contábeis e promover a eficiência operacional a fim de evitar possíveis erros e fraudes.

De acordo com Basso (2005, p. 162), o sistema de controle interno: “[...] busca aumentar a exatidão e fidelidade dos relatórios contábeis e de outros dados administrativos e operacionais, promover e melhorar a eficiência em todos os aspectos das atividades da entidade [...].”

O Sistema Operacional é um conjunto de ferramentas e técnicas que propiciam as organizações, maior segurança sobre as informações, tanto quanto auxiliam a gestão empresarial nas tomadas de decisões.

### 2.2.1 Definição de Controles Internos

Existem vários conceitos sobre controle interno, no entanto, pode-se dizer que é um processo, executado pelo conselho de administração e gerência de uma organização, com objetivo de fornecer segurança razoável sobre eficácia e eficiência operacional, mensuração de desempenho e divulgação financeira, proteção de ativos e cumprimento de leis e regulamentações.

Cherman (2005, p. 14) define controles internos como “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.”

No que diz respeito ao conceito de controles internos Basso (2005, p. 162) possui o seguinte:

O sistema de controle interno, conforme as Normas de Auditoria compreende o plano de organização da entidade e o conjunto integrado de métodos e procedimentos por ela adotados na proteção de seu patrimônio, na promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e de demonstração contábeis, e da eficácia operacional. Busca-se ainda por meio do sistema de controle interno aumentar a exatidão e fidelidade dos relatórios contábeis e de outros dados administrativos e operacionais, promover e melhorar a eficiência em todos os aspectos das atividades da entidade, bem como comunicar as diretrizes administrativas, estimulando a observância das mesmas e das normas estabelecidas.

Sistemas operacionais construídos dentro da organização podem afetar a habilidade de uma empresa de atingir seus objetivos e dá suporte às iniciativas de qualidade. Sendo assim conclui-se que os controles internos tem como principal objetivo sustentar a exatidão e a eficácia de seus procedimentos.

De acordo com Marques (2010, p. 62), o controle interno se divide em dois tipos:

- a) Controle Interno Contábil – são aqueles relacionados com a proteção dos ativos e a validade dos registros contábeis.
- b) Controle Interno Administrativo – compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimento relacionados a eficiência operacional bem como o respeito e obediência às políticas administrativas.

O controle interno não é um evento ou circunstância, mas uma série de ações que permeiam as atividades de uma organização, ações essas inerentes ao estilo adotado pela gerência da organização na condução de seus negócios ou atividades.

### **2.2.2 Objetivos do Controle Interno**

Os sistemas operacionais têm como objetivos proteger os ativos, produzir os dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Na visão de Jund (2001, p. 192),

por controles internos, entendemos todos os instrumentos da organização destinados a vigilância, fiscalização e verificação administrativa que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que verificamos dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio.

Os objetivos do controle interno podem ser analisados com base na salvaguarda dos interesses da empresa; na precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; no estímulo à eficiência operacional e na aderência às políticas existentes.

Estes controles podem prevenir, detectar ou corrigir irregularidades, erros e fraudes. É um sistema que atua na prevenção e detecta problemas, permitindo que se tomem medidas oportunas de correção.

Conforme Franco e Marra (2001, p. 267),

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 relacionados com a organização, o patrimônio e o funcionamento da empresa.

O controle está diretamente relacionado com as demais funções do processo administrativo: planejamento, organização e direção. Representa um reflexo de todas as demais funções administrativas, propiciando a mensuração e a avaliação dos resultados da ação empresarial.

### **2.2.3 Funções do Controle Interno**

No decorrer dos anos pode-se perceber que o controle interno não está sendo utilizado apenas quando o problema já foi detectado, com isso está se tornando um modo de prevenção, por intermédio da criação de meios que assegurem a adequada proteção das atividades e procedimentos, e assim conduzindo sua execução de forma confiável.

Para Almeida (2003), nas organizações os controles internos podem ter as seguintes funções:

- a) preventivos ou “a priori” - reduzindo a freqüência com que as causas de exposição ocorrerão, servindo como um guia;
- b) detectivos ou concomitantes - detectando as causas de exposição durante a ocorrência do fato;
- c) corretivos ou “a posteriori” - auxiliando na investigação e correção das causas de exposição detectadas, pois os fatos já ocorreram.

Percebe-se que o controle interno abrange diversas funções que fornecem ferramentas básicas para o melhor desempenho da organização. Sendo assim, possibilita a prevenção, a identificação e a correção, se necessário, das anormalidades possíveis de ocorrerem no ambiente organizacional.

Segundo Oliveira e Diniz (2001, p. 139), “informações contábeis distorcidas podem levar a conclusões erradas e danosas para os gestores da empresa e seus diversos usuários externos.”.

O sistema de controles internos visa evitar irregularidades e fraudes, dando confiabilidade aos registros financeiros, contábeis e operacionais da organização.

## 2.2.4 A Importância e Necessidades dos Controles Internos

Atualmente, a necessidade de implantação de controles internos nas organizações vem crescendo gradativamente. Isso ocorre devido à preocupação dos administradores com a salvaguarda de seus ativos e certamente com o controle de suas operações. Além de agregar valor a sua imagem perante aos clientes e investidores.

Alguns fatores tornam os controles internos indispensáveis, dentre esses Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 319) apontam:

- a expansão e o tamanho das entidades com finalidade lucrativas tinham se tornado tão complexos que a administração precisava recorrer a vários relatórios e análises para controlar eficazmente as operações;
- as conferências e revisões inerentes a um bom sistema de controles internos proporcionavam proteção contra fraquezas humanas e reduziam a possibilidade de ocorrência de erros e irregularidades;
- dadas as limitações econômicas de seus honorários, era impraticável que auditores independentes auditassem a maioria das companhias e se pudessem recorrer aos respectivos sistemas de controles internos.

Os processos organizacionais são tidos como uma ferramenta importante em todos os segmentos da entidade, pois com ele possíveis erros ou irregularidades podem ser previamente eliminados.

De acordo com Migliavacca (2002, p. 22), “bons controles internos adicionam valor à sua organização, pois empresta maior credibilidade a comunidade financeira, inclusive a possíveis e potenciais compradores ou sócios do negócio de sua empresa.”.

É importante manter um sistema operacional eficiente dentro de uma organização, sendo este bem estruturado pode sem dúvida, propiciar as entidades maior segurança quanto às operações e informações empresariais. Entretanto esse instrumento deve ser manuseado de forma segura para que não seja burlado por profissionais mal intencionadas.

Segundo salienta Almeida (2003) a avaliação do sistema de controle interno deve obedecer aos seguintes pontos:

- 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 a natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria;
- Emitir relatório-comentário dando sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno da empresa.

Os sistemas operacionais mantidos de forma adequada proporcionam à organização credibilidade e segurança em relação aos informes contábeis e administrativos, minimiza riscos, como erros ou fraudes nos trabalhos realizados. Estes fatores permitem que a empresa veja a real situação em que se encontra, podendo assim tomar decisões e corrigir possíveis erros, o que contribui na ampliação de seus negócios.

Ainda de acordo com Migliavacca (2002, p. 20) os controles internos são importantes para as organizações pois contribuem da seguinte forma:

1. “a salvaguarda dos seus ativos;
2. o desenvolvimento de seus negócios, e conseqüentemente;
3. o resultado de suas operações, adicionando valor à entidade”.

Com isso pode-se dizer que uma organização que possui um sistema de controle interno ativo, eficaz e participativo, possui grande vantagem em relação a outras organizações que nem mesmo sabem o que é um controle interno.

Crepaldi (2002, p. 206), cita alguns itens importantes que devem ser levados em conta pela organização na avaliação e aplicação dos controles internos descritos no quadro a seguir:

<b>Responsabilidade</b>	As atribuições dos funcionários ou setores da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito.
<b>Rotinas internas</b>	A empresa deve definir no Manual de Organização todas as suas rotinas internas.
<b>Acesso aos ativos</b>	A empresa deve limitar o acesso dos funcionários a seus ativos e estabelecer controles físicos sobre esses.
<b>Segregação de funções</b>	A segregação de funções consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis.
<b>Confronto dos ativos com os registros</b>	Contagem de caixa e comparação com o saldo razão geral; Contagem física de títulos e comparação com o saldo da conta de investimentos do razão geral; Conciliações bancárias (reconciliação, em determinada data-base, do saldo da conta corrente bancária segundo o razão da contabilidade, com o saldo pelo extrato enviado pelo banco); Inventário físico dos bens do estoque e do ativo imobilizado, confronto com registros individuais e comparação do somatório dos saldos desses registros com o saldo da respectiva conta do razão geral.
<b>Amarrações do sistema</b>	O sistema de controle interno deve ser conhecido, de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência.
<b>Auditoria interna</b>	Verificar se as normas internas estão sendo seguidas; Avaliar a necessidade de novas normas internas ou de notificação das já existentes.

**Quadro 3: Requisitos necessários na avaliação dos controles internos**

Fonte: CREPALDI (2002, p.206)

A junção dos itens citados acima é indispensável para o bom andamento dos sistemas operacionais. As pessoas envolvidas no processo devem agir com responsabilidade, ter suas funções definidas e limitadas. Os registros devem ser feitos exatamente de acordo com a real situação da empresa, respeitando valores e períodos de competência.

Conclui-se que um sistema de controle interno permanente é indispensável para a organização, pois é uma ferramenta capaz de elaborar relatórios com informações precisas, sendo que o mesmo através de procedimentos adequados em cada setor dentro da empresa, pode prevenir possíveis desperdícios ou falhas.

### 2.2.5 Tipos de Controles Internos

Os controles internos podem ser classificados de duas maneiras: Controles Contábeis e Administrativos. O primeiro está relacionado à área contábil, enquanto que os controles administrativos, à área administrativa.

Basso (2005, p. 162) conceitua os controles administrativos e os controles contábeis da seguinte maneira:

- a) Controles administrativos: compreende o plano de organização e os procedimentos de registros relacionados com os processos decisórios, mediante os quais a administração autoriza as transações, embora não se limite a isto. Essa autorização é uma função administrativa diretamente ligada à responsabilidade de atingir os objetivos da organização e constitui o ponto de partida para o estabelecimento de um controle contábil das transações.
- b) Controles contábeis: compreende o plano de organização contábil e os procedimentos de registros relacionados com a salvaguarda dos ativos e a fidedignidade dos registros financeiros, sendo conseqüentemente destinado a propiciar segurança mínima de que:
  - as transações são executadas segundo a autorização geral ou especificada da administração;
  - as transações são registradas na medida do necessário para: 1) permitir a elaboração das Demonstrações Contábeis em conformidade com os princípios da Contabilidade, ou quaisquer outros critérios aplicáveis as mesmas, e 2) manter a responsabilidade pelos ativos;
  - o acesso aos ativos só é permitido com a autorização da administração;
  - o registro da responsabilidade pelos ativos é comparado com os bens existentes, a intervalo razoáveis, tomando-se as devidas providências quando surge alguma discrepância.

Desta forma, fica claro que quanto melhores e mais eficientes forem os controles internos dentro da entidade, maior será a segurança do auditor em relação ao trabalho que está executando.

Conforme definem Franco e Marra (2001) os controles internos relativos com o sistema contábil são responsáveis em atingir os seguintes objetivos:

- ✓ que as transações sejam executadas de acordo com autorização geral ou específica da administração;
- ✓ que o acesso ao ativo e registros contábeis sejam permitido com autorização da administração;
- ✓ verificar os ativos registrados com os ativos existentes, em intervalos razoáveis, quando ocorrer diferença nesta análise caberá uma medida apropriada para a situação;
- ✓ que todas as transações e fatos sejam registrados no valor correto, em contas apropriadas e no período exato, conforme os princípios

contábeis permitindo a elaboração de demonstrações contábeis fidedigna ao patrimônio.

Assim, pode-se perceber que os controles contábeis são ligados as informações dos demonstrativos contábeis da empresa, assim como são destinados a conservação do patrimônio da organização. Já os administrativos estão relacionados com os controles das operações e a política da empresa.

### **2.2.6 Controle Interno como Estratégia Organizacional**

Para conseguir direcionar o processo de gestão e orientar suas ações tanto a curto quanto em longo prazo as organizações necessitam de um plano de atuação que seja consistente e estruturado. Para isso necessita do desenvolvimento de estratégias dinâmicas a fim de obter informações relevantes e a definição das diretrizes organizacionais.

Para Attie (2000, p. 114):

“Um sistema de controle interno bem desenvolvido pode incluir o controle orçamentário, custos-padrão, relatórios operacionais periódicos, análises estatísticas, programas de treinamento de 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.”

As empresas estão adotando estratégias para alcançar os objetivos planejados e orientar sua visão de futuro. O sistema de controle interno é uma importante ferramenta estratégica, e isso possibilita que as decisões sejam realizadas com maior grau de certeza e segurança, em menor tempo viável, ampliando as perspectivas de negócio da organização.

### **2.2.7 Limitações dos Controles Internos**

O sistema de controle interno se tornou fundamental para o bom funcionamento das organizações. Através dele as empresas obtêm maior segurança e confiabilidade nas suas informações contábeis e administrativas. Porém, o controle interno possui limitações e está sujeito a falhas e distorções de informações. Em alguns casos os controles internos não são capazes de assegurar dados reais e coerentes.



Franco e Marra (2000, p. 278), esclarecem que as limitações inerentes dos controles internos incluem:

- a exigência normal da administração de que o custo de um controle interno não exceda os benefícios a serem obtidos.
- a maioria dos controles internos tende a ser direcionados para transações rotineiras em vez de para transações não rotineiras;
- o potencial de erro humano devido a descuido, distração, erros de julgamento e instruções mal-entendidas.
- a possibilidade de contornar os controles internos por meio de conluio de um membro da administração ou empregado com partes de fora (terceiros) ou de dentro da entidade.
- a possibilidade de que uma pessoa responsável por exercer um controle interno possa abusar dessa responsabilidade. Por exemplo, um membro da administração que passe por cima de um controle interno.
- a possibilidade de que procedimentos se tornem inadequados devido a mudanças nas condições e de que o cumprimento desses procedimentos se deteriore.

De acordo com Crepaldi (2002), as limitações do controle interno são principalmente com relação à instrução inadequada dos funcionários com relação às normas internas e a conspiração de funcionários na apropriação de bens da empresa.

Almeida (2003, p. 70-71), cita que os controles internos:

são limitados 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.

Sendo assim, entende-se que os controles internos por mais sofisticados que sejam, estarão sempre sujeitos a erros ou falhas. Isto porque por trás deles, existem seres-humanos que podem ser falhos na execução de seus trabalhos e também com relação à relevância dos custos para implantação de controles.

Para Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 322 – 323) os controles internos possuem algumas limitações inerentes:

- ✓ Erros de julgamento: ocasionalmente, administração e outras pessoas podem exercer julgamento pobre ao tomar decisões empresariais, ou realizar tarefas rotineiras, em razão de informações inadequadas, restrições de tempo ou outros motivos.
- ✓ Falhas. Falhas em controles estabelecidos podem ocorrer quando pessoas não entendem instruções corretamente, ou cometem erros por falta de cuidado, distração ou cansaço. Mudanças temporárias ou permanentes de pessoal ou em sistemas ou procedimentos também podem contribuir para falhas.
- ✓ Conluio. Indivíduos que agem conjuntamente – um empregado que realiza importante atividade de controle e outro empregado, um cliente ou um fornecedor, por exemplo - podem perpetrar e esconder fraude de forma tal que ela não seja detectada por controles internos. São

exemplos: conluio entre três empregados dos departamentos de pessoal, produção e folha de pagamento para iniciar pagamentos a empregados fictícios, esquemas entre um empregado e do departamento de vendas e um cliente etc.

- ✓ “Atropelamentos” pela administração. A administração pó “passar por cima” de procedimentos ou políticas estabelecidos, com o objetivo ilegítimos, tais como ganho pessoal, ou melhor apresentação de algum ou alguns parâmetros da posição financeira (por exemplo, lucro mais alto para aumentar o bônus anual a ser recebido, ou o valor do mercado das ações, ou para esconder violações de cláusulas contratuais restritivas, ou não obediência a leis e regulamentos). Entre as praticas dessa natureza, incluem-se fazer representações enganosas a auditores e outros, mediante emissão de documentos falsos para fundamentar a contabilização de vendas fictícias.
- ✓ custos versus benefícios. O custo dos controles internos de uma entidade não deve ser superior aos benefícios que deles se esperam. Um vez que uma mensuração precisa de custos e benefícios geralmente não é possível, a administração deve fazer estimativas quantitativas e qualitativas e fazer julgamentos para avaliar a relação custos-benefícios.

Pode-se entender que os controles internos por mais atuais e modernos que sejam erros ou falhas poderão acontecer. Sendo que por trás deles existem seres-humanos capazes de cometer atos falhos ou até mesmo não ter um bom entendimento da execução desses controles.

### **2.2.8 Avaliação dos Controles e dos Riscos**

Os controles internos são todos os procedimentos utilizados dentro de uma entidade que permitem fazer o acompanhamento dos acontecimentos que ocorrem dentro da mesma e que reflitam em seu patrimônio. Analisá-los e verificar se eles estão sendo executados de maneira eficiente faz parte da avaliação dos controles internos. A avaliação de controles internos deve ser medida, para mensuração de seus resultados.

De acordo com Attie (2007, p. 215),

O controle interno permanece presente em todas as áreas, e cada procedimento praticado dentro de uma área compreende uma parte do conjunto. Nem sempre as áreas ou operações estabelecem seus controles através de manuais de procedimentos, mas é muito comum, após a implantação de uma operação, estabelecer-se a necessidade de procedimentos específicos que acompanharão a operação até a formação final do controle interno.

Durante a execução dos trabalhos de auditoria externa, o auditor busca valores significativos, que possam ser erros ou irregularidades, cujo registro afete as

demonstrações financeiras, levando aos interessados a terem um entendimento inadequado das informações ali apresentadas.

Para Crepaldi (2000, p. 218), a avaliação 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 a natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria;
- emitir relatório-comentário dando sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno da empresa.

No que diz respeito aos controles dos recursos da entidade, é necessário que o administrador assuma fielmente as responsabilidades que lhe são atribuídas.

De acordo com Jund (2001, p. 206) o risco de detecção é:

o risco de que o resultado da execução dos procedimentos de auditoria enganosamente induza o auditor a concluir pela inexistência de erro ou irregularidade relevante, em decorrência de:

- não examinar toda a evidência disponível;
- possível ineficiência do próprio procedimento de auditoria que, embora bem aplicado, talvez seja incapaz de detectar um certo tipo de erro;
- possíveis deficiências na execução dos procedimentos de auditoria ou na avaliação dos fatos descobertos durante o exame, inclusive, o risco de hipóteses, falhas, erros e conclusões errôneas.

Ainda, conforme Jund (2001, p. 207):

*o risco inerente e o risco de controle diferem do risco de detecção, por existirem independentemente da auditoria, ao passo que o último é função dos procedimentos selecionados pelo auditor, que podem ser modificados à sua vontade. O risco de detecção deve manter relação inversa aos riscos inerentes e de controle, ou seja, quanto menores estes, maior o patamar do risco de detecção que poderá ser aceito. Contrariamente, quanto maiores os riscos inerentes e de controle, menor o nível do risco de detecção a ser aceito.*

Os controles internos devem ser avaliados de forma distinta para cada tipo de empresa, mas todos com o mesmo enfoque, para que se tenha uma padronização coercitiva dos processos e atividades inseridas nas organizações. Os controles internos visam todo o contexto de uma organização, em todos os seus níveis e hierarquias.

Seguindo este raciocínio Cherman (2002, p. 2), salienta que avaliar os riscos é:

[...] a possibilidade do saldo de uma conta (classe) estar errado devido à inexistência ou inadequação de controles internos. Este tipo de risco é grande nas tarefas simples e rotineiras. Exemplificando, erro na execução (contagem) de inventário (exatamente por isso que o inventário é recontado geralmente por outra equipe, confirmado e dado soluções a possíveis diferenças), cálculos simples e rotineiros, como métodos de controle de estoques (PEPS, média, etc.), contagem de dinheiro, etc.

Conforme exposto, os controles internos implantados pela administração da empresa são peças fundamentais não só para a entidade, mas a terceiros que se relacionam com a mesma. É uma ferramenta de grande importância durante os trabalhos de auditoria independente.

### **2.2.9 Dos Controles Internos na Área de Suprimentos**

Para que se possa conhecer de que modo a empresa opera, e ter conhecimento do funcionamento de seu ciclo operacional, assim como de que forma busca atingir seus objetivos, recomenda-se buscar sua funcionalidade em cada área da organização. Desta forma, conhecem-se os controles internos da entidade, dentro de cada área, e como ela se assegura para que não ocorram erros potenciais, controlando as suas causas antecipadamente.

A área Comercial compreende uma das principais atividades da empresa relacionada aos controles internos. Essas atividades dizem respeito a compras, estoques e vendas. Essa área está relacionada também com a comercialização dos produtos e/ou serviços de uma entidade, objetivando rentabilidade a mesma.

Importante área dentro de uma organização, a área comercial é responsável pelo sucesso dos negócios a fim de trazer bons resultados financeiros para a entidade.

Sistemas de controles internos devidamente estruturados e seguros desempenhados nos setores da área comercial resultam na diminuição de gastos desnecessários com possíveis erros cometidos. Para que se tenha um bom funcionamento deste sistema é necessário que os gestores assumam as responsabilidades que lhes são atribuídas, assim os controles internos trarão maior segurança e confiabilidade nos demonstrativos que a empresa apresenta.

Na área comercial o bom funcionamento dos setores é indispensável nas transações dos negócios da entidade, ou seja, o desenrolar dos negócios depende da integração com os clientes e fornecedores, assim como o acompanhamento preciso dos controles de estoques.

Sendo assim, a seguir são apresentados os conceitos e definições, dos setores de Compras e Estoques.

### 2.2.9.1 Estrutura e Atividade de Compras

O Setor de Compras deve ser estruturado conforme o tamanho da instituição, ou com o volume de suas atividades. O responsável por este setor tem como função deveres administrativos e executivos, que estabelecem as diretrizes gerais do setor, bem como a forma de gerenciá-lo eficazmente. Esta atividade por ser executada por apenas uma pessoa, por exemplo, o gerente.

Um sistema adequado de compras tem variações em função da estrutura da empresa e em função da sua política adotada. A eficiência de um departamento ou Setor de compras está diretamente ligada ao grau de atendimento da demanda e ao relacionamento entre o comprador e o fornecedor, que devem ser os mais adequados e convenientes.

É o setor responsável basicamente pelas operações de compras de produtos ou mercadorias necessários na atividade da empresa. Estas operações devem ser todas suportadas por documentos próprios para esse fim como pedidos de compra, nota fiscal entre outros, que especifiquem os produtos, fornecedor, quantidade, valor unitário e total, condições de pagamentos etc.

A gestão de compras é destacada como um fator estratégico nos negócios da entidade, tendo em vista o volume de recursos financeiros.

De acordo com Coqueiro (2009, p. 8) as principais ferramentas de controle interno para o setor de compras são:

- Cadastro de fornecedores sempre atualizados;
- Procedimentos de cotação de preços formalizados;
- Política de alçadas para realização de compras;
- Avaliação de fornecedores – como cumprimento da data de entrega, condições de pagamento, qualidades dos produtos/serviços, etc.;
- Realização de compras mediante pedido de compra, devidamente autorizado pelos responsáveis;
- Acompanhamento da posição atualizada do estoque;
- Acompanhar as condições de comprar;
- Confrontar a nota fiscal com o pedido de compra;
- Nas requisições de compras, o comprador deve conferir a seqüência numérica das requisições.

A função da atividade de compras compactua com todos os departamentos da entidade, tem como objetivos de eficiência a obtenção dos materiais certos, das quantidades corretas, das entregas em tempo hábil e dos preços mais vantajosos.

De acordo com Migliavacca (2004, p. 145), “a função de compras é definida como obtenção dos recursos necessários pelo melhor preço, na melhor quantidade, no tempo certo e no lugar certo, observando-se as exigências de qualidade.”

Conclui-se então que os gastos com compras são relativamente necessários para a produção dos produtos e serviços finais.

O setor de Compras é responsável pela escolha dos fornecedores adequados e a negociação dos preços. É necessária a participação dos outros departamentos tanto para a negociação com os fornecedores quanto para a adequação dos preços. Sendo assim, pode-se afirmar que a responsabilidade pelas compras é de todos.

#### 2.2.9.2 Estrutura e Atividade de Estoque (Almoxarifado)

Os estoques compreendem todos os bens adquiridos de terceiros com o objetivo de comercialização, produção, material de acabamento e de uso e consumo.

Para que um setor de estoques seja organizado e estruturado algumas funções precisam ser desempenhadas:

- Determinar o que deve permanecer em estoque.
- Determinar quando se deve reabastecer o estoque, ou seja, o que é prioridade.
- Determinar a quantidade de estoque que será necessário para um período pré-determinado;
- Acionar o departamento de compras para executar a aquisição de estoque;
- Receber, armazenar e atender os materiais estocados de acordo com as necessidades;
- Controlar o estoque em termos de quantidade e valor e fornecer informações sobre sua posição;
- Manter inventários periódicos para avaliação das quantidades e estados dos materiais estocados; e
- Identificar e retirar do estoque os itens danificados.

Assim, é possível manter um estoque organizado e eficiente.

Ludícibus, Martins e Gelbecke (2007, p. 104) definem estoques como: “os estoques são bens tangíveis ou intangíveis adquiridos ou produzidos pela empresa com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal de suas atividades”.

Deste modo, com enfoque nas empresas comerciais, os estoques de mercadorias deste segmento, cujo ramo de atividade seja o comércio, são adquiridos prontos para a comercialização, ou seja, as empresas comerciais revendem mercadorias. Portanto o controle no setor de estoques deve ser de maneira rápida e eficaz, as informações pertinentes às mercadorias devem estar sempre atualizadas para atender a eventuais necessidades de fornecimento, bem como a sua proteção.

Destaca-se também a classificação dos estoques, que de acordo com Gelatti et al (2007 p. 4) se dá da seguinte maneira:

- Mercadorias para revenda - Que é composta por todos os materiais adquiridos de terceiros para a revenda;
- Produtos Acabados - Representam os produtos prontos produzidos na própria empresa e disponíveis para revenda.
- Produtos em Elaboração - Compostos pelos bens já requisitados que estão em processo de transformação e todos os custos diretos e indiretos relativos à produção ainda não concluída no encerramento do balanço.
- Matérias-primas - Representadas pelos materiais que irão ser aplicados na produção.
- Materiais auxiliares - Composto por todos os itens destinados a manutenção das atividades da produção e de consumo geral.
- Material de embalagem - Composto pelos itens destinados a embalagem ou acondicionamento dos produtos acabados.
- Importações em andamento - Engloba todos os custos já incorridos referentes à importação em andamento realizadas pela empresa.
- Almoxarifado - Engloba todos os itens de estoques de consumo em geral podendo incluir produtos de alimentação do pessoal, materiais de escritório peças em geral e uma variedade de itens. Muitas empresas por questão de controle adotam a prática de para fins contábeis, já lançar tais estoques como despeças no momento da compra somente mantendo controle quantitativo, pois muitas vezes representam uma quantidade muito grande de itens, mas de pequeno valor total.

Cabe ressaltar que a definição dos itens citados a cima deve levar em consideração a natureza da empresa se indústria ou comércio. Sendo que cada entidade deve verificar a melhor forma de controlar seu sistema de estoques, afim de proporcionar maior rentabilidade através de seu consumo correto.

Os objetivos dos controles internos nos estoques de acordo com Almeida (2003, p. 233) são:

- verificar se as quantidades de bens declaradas realmente existem;

- verificar se os bens foram custeados e avaliados de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e a consistência dos procedimentos em relação ao exercício social anterior;
- verificar se as informações foram adequadamente divulgadas nas demonstrações financeiras sob exame (classificação, notas explicativas sobre estoques dados em garantia e mudança na base de avaliação com efeito relevante).

Entende-se por meio destes objetivos a importância dos controles internos nos registros de estoques, ressaltando sua viabilidade e a veracidade de sua existência.

Em relação ao almoxarifado pode-se dizer que este setor tem o objetivo de controlar as entradas e saídas de mercadorias, assim como manter o bom armazenamento das mesmas. O controle interno neste setor tem, portanto a função de controlar as mercadorias, bem como efetuar a atualização dos registros necessários.

Viana (2002 p. 272) define Almoxarifado como:

[...] o local destinado à fiel guarda e conservação de materiais, em recinto coberto ou não, adequado à sua natureza, tendo como a função de destinar espaços onde permanecerá cada item aguardando a necessidade do seu uso, ficando sua localização, equipamentos e disposição interna condicionados à política geral dos estoques da empresa.

Sendo assim, destaca-se que o controle de estoques, assim como do almoxarifado são vitais para as empresas, pois são capazes de sustentar todas as atividades operacionais e não operacionais das mesmas, sendo elas do ramo de atividade industrial ou comercial.

### **2.2.10 Dos Controles Internos na Área Financeira**

Para ter uma visão geral de como a empresa opera, é fundamental ter conhecimento da área financeira. Como é uma área bastante ampla vamos nos ater apenas ao contas a pagar, que será um dos setores em estudo.

Um sistema de controle interno adequado é fundamental para o bom andamento desse setor, que controla os recursos da empresa. Dessa forma, a seguir serão apresentados os conceitos, definições e funcionamento do contas a pagar.



### 2.2.10.1 Estrutura e Atividade do Setor de Contas a Pagar

Contas a pagar são todos os valores assumidos a pagar referente a compras ou serviços adquiridos de terceiros para a atividade da empresa, como matéria-prima, materiais de uso e consumo, materiais intermediários ou serviços contratados. Representam as obrigações da organização perante terceiros, sendo estes responsáveis por sua sustentação.

Segundo Crepaldi (2002, p. 389) as principais obrigações desenvolvidas pela atividade de contas a pagar são:

- Fornecedores de mercadorias;
- Empréstimos a pagar;
- Impostos a recolher;
- Salários a pagar;
- Outras obrigações;
- Provisões.

O setor de Contas a Pagar de uma organização é constituído pelos registros de movimentações que a mesma assume de terceiros. O controle destas obrigações deve ser cumprido conforme as datas de vencimentos.

Segundo Franco e Marra (2000) existe a necessidade de assegurar-se que todas as obrigações devidas pela empresa existem e, se estão sendo liquidadas conforme a política da empresa [...].

Os registros no Contas a Pagar devem ser feitos no momento do reconhecimento de suas obrigações, assim o controle interno neste setor pode oferecer maior segurança e eficiência. A rotina deste setor deve ter um sistema de controle organizado, para que não ocorram pagamentos indevidos ou em duplicidade. No setor de compras, verificar a real necessidade e as especificações da aquisição das mercadorias ou contratação de serviços, evitando assim, gastos desnecessários.

“É importante assegurar-se que todas essas obrigações são realmente devidas e estão sendo liquidadas conforme a política financeira da empresa”. Franco e Marra (2000, p. 431).

Desta maneira, deve-se conhecer a finalidade das saídas de recursos da entidade, buscando saber se as obrigações são realmente relativas aos negócios da empresa, se são efetuadas de acordo com as normas e se estão sendo registradas corretamente.

Conforme cita Coqueiro (2009, p. 8) o setor de Contas a Pagar segue os seguintes procedimentos:

- Nos pagamentos a fornecedores, deve-se ter evidência de que o serviço foi prestado ou a mercadoria foi recebida;
- Programação financeira dos pagamentos;
- Confronto com os dados contábeis.

Entretanto, vale ressaltar que para se manter um bom controle interno sobre o setor de contas a pagar é indispensável saber a origem das obrigações, bem como, se todos os pagamentos efetuados a terceiros estão embasados em documentação, com uma programação organizada por data de vencimento. É também importante que sejam desenvolvidas técnicas que visem dificultar a possibilidade de realização de pagamentos com fins que não estejam ligados as operações da empresa e evitar que os registros sejam processadas de formas irregulares.

### **3 AVALIAÇÃO DOS PROCESSOS ORGANIZACIONAIS ADOTADOS POR EMPRESA DO RAMO DE MATERIAL DE CONSTRUÇÃO**

Neste capítulo é apresentado o estudo de caso. Primeiramente é feita a caracterização da empresa estudada. Em seguida, é apresentado o embasamento dos procedimentos utilizados pela empresa em estudo.

Através de um comparativo entre a fundamentação teórica e o estudo realizado na empresa, são propostas adequações para o sistema de controles internos na entidade em estudo.

O trabalho foi desenvolvido por meio de acompanhamento dos procedimentos praticados pelos colaboradores, nos seus diversos setores em uma empresa no ramo de comercial de material de construção do município de Nova Veneza, em Santa Catarina, sendo permitida sua identificação, bem como a forma de aplicação de seus controles internos.

Os meios utilizados para avaliação dos sistemas operacionais foram os roteiros de procedimentos da auditoria constante das referências bibliográficas.

#### **3.1 IDENTIFICAÇÃO DA EMPRESA**

A empresa São Marcos Materiais de Construção LTDA é uma companhia limitada que comercializa materiais para construção e tintas. A empresa recebe o nome fantasia Nossa Loja Materiais de Construção e Tintas.

Esta sociedade foi constituída há cerca de 11 anos. Iniciou suas atividades numa pequena sala comercial e possuía dois sócios.

Buscando atender as necessidades da sociedade na qual hoje faz parte, a São Marcos desde sua fundação até hoje com 11 anos de atividade, continua buscando aprimorar seus serviços, assim atingindo seu principal objetivo que é a contínua satisfação de seus clientes, pois sabe que o seu crescimento não depende somente de esforços próprios, mas também da parceria constante com a comunidade, clientes e fornecedores.

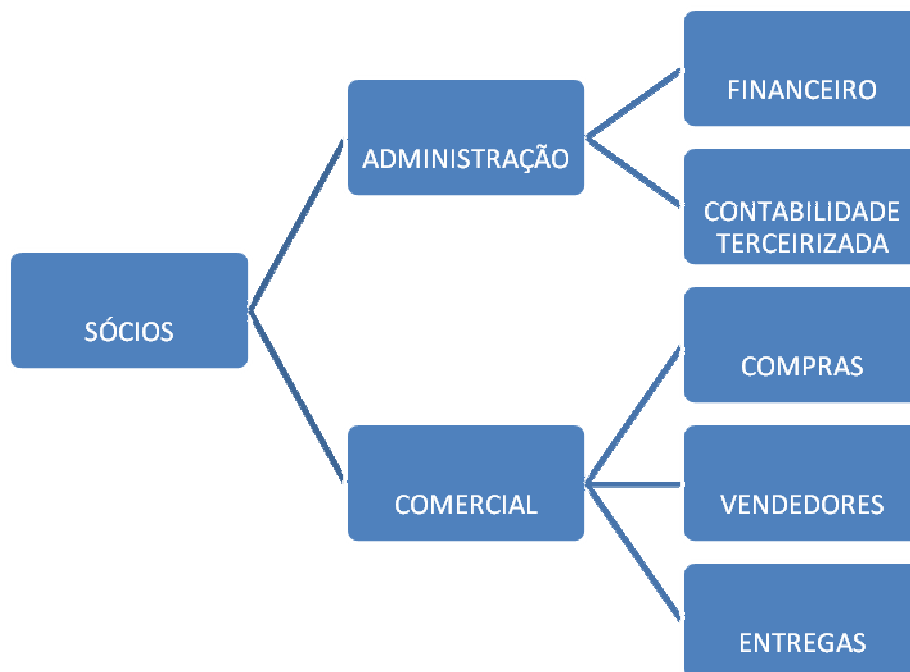
É uma organização que acima de tudo preza pela qualidade dos produtos e serviços oferecidos, pois sabe que somente assim poderá manter ou até aumentar o grau de satisfação de seus clientes e da sociedade em geral.

A empresa matriz fica localizada na Rua Alfredo Pessi, nº 646, no bairro Centro na cidade de Nova Veneza, no estado de Santa Catarina, e possui uma filial localizada na Rua Conselheiro Pedro Bortolotto no Distrito de São Bento Baixo na cidade de Nova Veneza/SC. Conta hoje com 12 funcionários, sendo eles da área comercial, compras, entrega, faturamento, administrativo\financeiro, onde os mesmo estão em constante processo de qualificação visando a excelência nos serviços prestados.

Atualmente esta organização esta representada por três sócios, sendo dividida em 40% para um sócio e 30% de cada para os outros dois. A empresa hoje é uma das principais do ramo na cidade onde atua.

### 3.2 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

A empresa não possui um organograma definido. Entretanto foi desenvolvido este a seguir para demonstrar o funcionamento da mesma com relação a hierarquias.



**Figura 01 – Estrutura organizacional da empresa São Marcos**  
Fonte: Desenvolvido pelo autor

### 3.3 ESTRUTURA CONTÁBIL E FORMA DE TRIBUTAÇÃO

A empresa em estudo São Marcos é uma microempresa e sua forma de tributação é o Simples Nacional.

O Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar nº 123, de 2006, aplicável às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte, a partir de 01.07.2007. O art. 12 da referida Lei Complementar define o Simples Nacional como um Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. A Lei Complementar nº 123, de 2006 estabelece normas gerais relativas às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, abrangendo, não só o regime tributário diferenciado (Simples Nacional), como também aspectos relativos às licitações públicas, às relações de trabalho, ao estímulo ao crédito, à capitalização e à inovação, ao acesso à justiça, dentre outros.

A partir de janeiro de 2012 consideram-se ME, para efeito do Simples Nacional, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário que auferir, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais). (Ministério da Fazenda).

Atualmente, a Contabilidade da empresa São Marcos Materiais de Construção é feita por empresa terceirizada.

### 3.4 AVALIAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS UTILIZADOS PELA EMPRESA EM ESTUDO NA ÁREA COMERCIAL E FINANCEIRA

A seguir, são descritos os procedimentos utilizados na empresa São Marcos, a fim de verificar se tais procedimentos estão auxiliando a empresa quanto à proteção de seu patrimônio. Para com isso perceber quais melhorias devem ser realizadas na organização. Para avaliar os procedimentos dos sistemas operacionais da empresa em estudo, foi realizado o levantamento de dados na própria organização e comparado com as teorias expostas por alguns autores.

### **3.4.1 Atividade de Compras**

Neste tópico são descritos os processos de realização dos pedidos de compras, incluindo aquisição de mercadorias para revenda e mercadorias para uso e consumo. Assim como, a forma de realização de pedidos, recebimento e conferência dos mesmos.

#### **3.4.1.1 Descrição do Processo de Compras**

O setor de Compras da empresa é realizado de forma simplória. É controlado por dois funcionários, que agem conjuntamente e verificam a situação do estoque diariamente. Quando detectam que algum produto está com uma quantidade mínima em estoque, fazem o pedido, sem qualquer ordem de compra ou aval da gerência. A empresa não adotada a política de estoque mínimo e/ou máximo, isto é, estoque de reposição. Muitas vezes, não é realizado cotação de preço. Os fornecedores têm um cadastro na loja que é realizado quando efetuada a primeira compra. São coletados dados como: nome, CNPJ, endereço, telefone e prazo de entrega.

Os pedidos são efetuados através das visitas dos representantes e eventualmente via telefone quando é detectada a ausência de algum item. O comprador faz a negociação observando a inclusão ou não do valor de frete, preço do produto e data de entrega. Os produtos são entregues em no máximo três dias.

Quando chegam ao depósito, ou na própria loja, dependendo do tipo de material, a pessoa que fez o pedido recebe a mercadoria e faz a conferência, após esse processo encaminha a NF para ser lançada pelo financeiro.

No que tange ao processo de aquisição de materiais de uso e consumo, este é realizado por todos os funcionários da loja, de acordo com a necessidade, da mesma forma que ocorre com os materiais para revenda, na maioria dos casos não é realizada cotação em mais de um fornecedor.

##### ***3.4.1.1.1 Das adequações no Setor de Compras***

Com relação às atividades do setor de Compras, este apresenta inúmeras falhas. Porém, a principal e que influência diretamente nos resultados da

organização é a ausência de cotação com mais de um fornecedor. Mesmo que a diferença seja insignificante, em longo prazo e em grandes quantidades, pode trazer melhorias nos resultados.

No que diz respeito à inexistência de informação sobre estoques de reposição, este se adotado elimina o trabalho de verificar diariamente as quantidades em estoque, uma vez que já se teria a informação do nível de reposição dos estoques. Assim, o tempo utilizado pelo funcionário para a verificação de estoques seria usado para outras funções.

Outro fator que pode trazer benefícios é a implantação de um sistema de informação. Um exemplo de melhoria seria a possibilidade de calcular o efetivo custo da compra, incluindo, impostos, fretes e até mesmo calculando o custo médio dos materiais.

A centralização das compras em apenas uma pessoa, visto que a movimentação não é excessiva, ajudaria a melhor controlar o orçamento.

### **3.4.2 Setor de Estoque e Almoxarifado**

O setor de Estoque e Almoxarifado é controlado pelos mesmos profissionais que são responsáveis pelo setor de Compras. Estes verificam o estoque físico diariamente e repõem as mercadorias faltantes nas prateleiras da loja.

A empresa como toda revenda de materiais de construção, conta com um depósito, onde são armazenados os produtos brutos, como areia, tijolos, telhas, cimento, entre outros. Os itens de menor volume, as máquinas e materiais elétricos são armazenados no próprio estabelecimento de venda.

Quando do recebimento dos produtos, e após realizada a conferência, o responsável pelo financeiro dá entrada no sistema informatizado. Quando é efetivada a venda o sistema é atualizado automaticamente, baixando o estoque.

#### **3.4.2.1 Das adequações no Estoque e Almoxarifado**

Da mesma forma que ocorre com o setor de Compras, a implantação de um sistema de controle de estoque tornaria as rotinas da empresa muito mais eficazes. Não há conferência do estoque registrado no sistema e o efetivamente

existente. A contagem do estoque físico para uma comparação com os relatórios extraídos do sistema seria uma atividade muito importante.

Com todas as informações no sistema, seria possível, com maior rapidez e segurança chegar ao cálculo do custo médio das compras, servindo de subsídio para definir a margem de lucro nas vendas.

### **3.4.3 Setor de Contas a Pagar**

Este setor está subordinado à área Financeira e tem como função organizar os títulos, fazer a quitação destes na data de vencimento e todos os demais pagamentos originados nas operações da empresa. Esse processo é de responsabilidade de um único funcionário, que ao final do dia faz o fechamento do caixa.

O setor Financeiro é essencial para o bom funcionamento de uma empresa. Na São Marcos Materiais de construção, este controle é realizado por apenas uma pessoa. O setor de Contas a Pagar, em estudo, não é controlado através de um sistema informatizado. À medida que os boletos são recebidos, são separados por data de vencimento e informados em uma planilha de Excel conforme modelo a seguir:



DIA	BOLETOS PARA MAIO	VALOR
1/5/2012	DIFERPAN	R\$ 172,89
1/5/2012	PREGOCRIL	R\$ 213,04
1/5/2012	ANGELGRES	R\$ 214,73
1/5/2012	ORION	R\$ 249,24
2/5/2012	PREGOCRIL	R\$ 161,73
2/5/2012	CELESC	R\$ 215,93
2/5/2012	ORION	R\$ 228,27
3/5/2012	VOTORANTIM CIMENTOS	R\$ 117,08
3/5/2012	SCAINI FERROS	R\$ 178,00
3/5/2012	VOTORANTIM CIMENTOS	R\$ 4.897,54
4/5/2012	PEPA	R\$ 222,98
4/5/2012	IDERCON	R\$ 345,00
4/5/2012	PIERINI	R\$ 827,76
6/5/2012	ORION	R\$ 49,75
6/5/2012	DIFERPAN	R\$ 274,27
6/5/2012	IMBRALIT	R\$ 396,78
7/5/2012	ORION	R\$ 216,25
7/5/2012	SCAINI FERROS	R\$ 306,00
7/5/2012	PREGOCRIL	R\$ 385,38
8/5/2012	VOTORANTIM CIMENTOS	R\$ 117,08
8/5/2012	ANGELGRES	R\$ 369,00
8/5/2012	VOTORANTIM CIMENTOS	R\$ 4.897,54
9/5/2012	RELUZ	R\$ 166,60
9/5/2012	AÇOSUL	R\$ 461,23
9/5/2012	PPG IND. DO BRASIL TINTAS E VERNIZES	R\$ 661,61
10/5/2012	TELEFONE	R\$ 62,33
10/5/2012	TUBOBRAZ	R\$ 339,70
10/5/2012	EMBRATEL	R\$ 2,38
11/5/2012	ORION	R\$ 249,23
11/5/2012	TUBOBRAZ	R\$ 288,00
12/5/2012	IDERCON	R\$ 212,15
12/5/2012	CLARO	R\$ 433,14
13/5/2012	VOTORANTIM CIMENTOS	R\$ 117,08
13/5/2012	AÇOSUL	R\$ 1.716,36
13/5/2012	VOTORANTIM CIMENTOS	R\$ 4.897,54
14/5/2012	SCAINI FERROS	R\$ 190,00
14/5/2012	ORION	R\$ 262,60
14/5/2012	SCAINI FERROS	R\$ 366,00
14/5/2012	IMBRALIT	R\$ 398,65
15/5/2012	MAZZU MOVEIS	R\$ 335,00
15/5/2012	RELUZ	R\$ 350,96
15/5/2012	IMBRALIT	R\$ 482,51
		<b>R\$ 27.049,31</b>

Figura 02: Planilha de Boletos Mensais  
Fonte: Desenvolvido pelo autor

Através desta planilha é possível ter um orçamento para os próximos períodos.

Alguns fornecedores, como por exemplo, de areia, fazem a cobrança diretamente na loja, neste caso, é feito levantamento com as notas fiscais e o pagamento é feito através de cheque. Dependendo do fornecedor, é realizado um acerto mensal, de acordo com o negociado no pedido do produto. Geralmente os

pagamentos são honrados na data de vencimento, evitando assim a cobrança de multa e juros e não tornando a compra mais onerosa.

Com relação aos demais pagamentos, como aluguel, energia, água e materiais de consumo, contabilidade, enfim todas as despesas administrativas, estes são feitos em espécie e informados em uma planilha de controle de caixa, destinada ao controle interno.

A seguir figura que demonstra Planilha de desembolso utilizada para controle de contas a pagar na São Marcos:

DESEMBOLSOS OPERACIONAIS									
DESCRIÇÃO	01/05/12	02/05/12	03/05/12	04/05/12	05/05/12	06/05/12	07/05/12	08/05/12	TOTAL
FORNECEDORES		R\$ 5.352,84	R\$ 7.027,16	R\$ 3.717,25	R\$ 7.410,84	R\$ 6.140,77	R\$ 1.712,58	R\$ 3.341,46	R\$ 34.702,90
FRETE									
INFORMÁTICA									
SEGURO									
SIMPLES									
DARF									
CREA									
FGTS					R\$ 331,54				R\$ 331,54
GPS									
GRU									
ALUGUEL								R\$ 2.269,00	R\$ 2.269,00
ÁGUA									
ENERGIA ELÉTRICA		R\$ 236,80							R\$ 236,80
FOLHA DE PAGAMENTO								R\$ 6.800,00	R\$ 6.800,00
FÉRIAS									
CONTADOR								R\$ 530,00	R\$ 530,00
CHEQUE		R\$ 1.879,87	R\$ 300,00	R\$ 357,00	R\$ 3.186,00	R\$ 3.399,37	R\$ 4.297,37	R\$ 3.959,75	R\$ 25.636,48
CORREIO									
COMBUSTÍVEL							R\$ 2.000,00		R\$ 2.000,00
TAXAS									
TELEFONE					R\$ 350,00				R\$ 350,00
<b>TOTAL GERAL DE SAÍDAS</b>		<b>R\$ 7.469,51</b>	<b>R\$ 7.327,16</b>	<b>R\$ 4.074,25</b>	<b>R\$ 11.278,38</b>	<b>R\$ 9.540,14</b>	<b>R\$ 8.009,95</b>	<b>R\$ 16.900,21</b>	<b>R\$ 85.159,76</b>

**Figura 03: Desembolsos Operacionais**

Fonte: Desenvolvido pelo autor

Através desta planilha é verificado o orçamento para o mês posterior. Com relação aos cheques emitidos, estes são controlados através de extratos bancários emitidos diariamente.

#### 3.4.3.1 Das adequações no Setor de Contas a Pagar

Um sistema de informação com controle mais rigoroso, como já mencionado, traria inúmeros benefícios para a empresa. No contas a pagar principalmente, um relatório diário de títulos a vencer e disponibilidade de caixa são essenciais.

Com essas ferramentas, além de melhorar o controle, haveria maior disponibilidade de tempo, já que as tarefas deixariam de ser manuais, para o profissional do setor melhorar os métodos, desenvolver planilhas comparativas, de indicadores para analisar o números e conseqüentemente tornar a empresa mais lucrativa.

### 3.5 ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO

Com a conclusão deste estudo verificou-se a importância da auditoria interna, assim como dos sistemas operacionais para o bom funcionamento de uma empresa comercial de material de construção.

Ao verificar a teoria exposta e as práticas utilizadas na empresa, percebeu-se que muitos pontos deveriam ser revistos para o melhor desempenho das atividades e prosperidade do negócio. A ineficácia do controle interno é um dos principais fatores a serem melhorados, em todos os setores. Entretanto foram apresentadas medidas de adequações que permitirão um melhor desempenho na entidade.

Entretanto, o objetivo deste trabalho foi alcançado, e as medidas sugeridas já estão sendo implantadas pela empresa, o que trará maiores benefícios para a mesma.

## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente estudo ficou evidente a necessidade de se manter processos organizacionais eficientes e seguros. Isto oferece maior sustentabilidade e segurança à exatidão dos informes gerenciais, seja a empresa de pequeno, médio ou grande porte. Torna-se difícil alcançar o sucesso sem ferramentas básicas de controle. Sendo que elas servem de subsídio para tomadas de decisões relevantes para uma organização.

Nas empresas pequenas principalmente, tanto os proprietários como profissionais são muito resistentes á mudanças, o que acaba atrapalhando a evolução e engessando cada vez mais o negócio. Na maioria dos casos, pequenas alterações nos processos trazem grandes benefícios a uma organização.

A implementação de ferramentas de sistemas operacionais, além de trazer segurança nas informações, torna os processos mais transparentes aos sócios e profissionais. Esse fator é de fundamental importância para criar um elo de confiança entre os dois lados. Assegura que os trabalhos são desenvolvidos dentro da ética e evitando fraudes.

Uma série de fatores é determinante na eficácia e eficiência dos sistemas operacionais, tais como: responsabilidade e dedicação de todos os envolvidos; o correto registro e arquivamento dos documentos; a delegação de responsabilidade e distribuição de funções, ou seja, cada funcionário deve ficar responsável por uma área da empresa, para melhor apurar a responsabilidade caso ocorra algum problema.

Não menos importante que os controles internos, são os trabalhos de auditoria interna, que é o processo de supervisão dos controles de uma empresa. É a parte do processo onde ocorre a verificação e análise dos trabalhos realizados e se estes estão dentro dos padrões contábeis e foram desenvolvidos conforme o planejado.

Os serviços de auditoria interna são imprescindíveis para que ocorra a adequação dos procedimentos. Contribui e também torna as informações mais precisas e seguras tanto para os acionistas quanto para evitar notificações no caso de a empresa deparar-se com uma eventual fiscalização. Os trabalhos de auditoria se mantido com maior freqüência os profissionais auditados sentir-se-ão mais cuidadosos na realização de suas tarefas.

No estudo em questão, percebe-se que os métodos utilizados pela empresa são deficientes e não permitem que ela tenha um controle adequado. Com a implantação de medidas simples haverá uma melhora global, em todos os setores e certamente o benefício será maior que o custo.

O presente estudo evidenciou a importância dos trabalhos de auditoria no acompanhamento da execução das rotinas dos trabalhos da empresa. Enfim, o objetivo deste trabalho foi alcançado, sendo que foram detectados os pontos a serem melhorados e os processos a serem implementados na organização. Além disso, percebeu-se a grande importância e os impactos positivos que um controle interno adequado traz a uma empresa, independentemente de seu porte, segmento ou ramo de atuação.

No caso específico, de uma empresa que comercializa materiais de construção, os três setores analisados, que são os setores de Compras, Estoques – Almoxarifado e de Contas a Pagar se tornarão muito mais organizados, seguros e eficazes com as adequações propostas.

Cabe ressaltar que este estudo não tem a pretensão de esgotar o assunto, pois novas situações podem surgir e com isto outras condições de trabalho devem ser oferecidas.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6. ed.- São Paulo: Atlas, 2003.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes; BARRETO, Pedro Humberto Teixeira. **Auditoria contábil: enfoque teórico, normativo e prático**. São Paulo: Saraiva, 2008. 366p.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. **Auditoria Interna**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2007. 281p.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de metodologia científica: um guia para a iniciação científica** 2. ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

BASSO, Irani Paulo. **Iniciação à auditoria**. 3. ed. Ijuí: UNIJUI, 2005. 374 p.  
BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002. 982 p.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1996. 209 p.

CHERMAN, Bernardo. **Auditoria: Teoria e exercício**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005. 436 p.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resoluções, Ementas e Normas do CFC**. Disponível em: < <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 31 de março de 2012.

\_\_\_\_\_. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade de auditoria e perícia**. Disponível em: < <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 31 de março de 2012.

\_\_\_\_\_. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade de auditoria e perícia**. Brasília, 2003. 320 p.

COQUEIRO, Leila de Almeida. **Controle interno em empresas de médio e pequeno porte**. Faculdade Nossa Senhora Aparecida-GO IV Mostra de Produção Científica de Pós-Graduação. LATO SENSU 23/10/2009.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2002. 477 p.

\_\_\_\_\_. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000. 475p.

D'ÁVILA, Marcos Zähler, OLIVEIRA, Marcelo Aparecido Martins. **Conceitos e Técnicas de Controles Internos de Organizações**. São Paulo: Nobel, 2002.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria, relatórios de auditoria. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 607 p.

\_\_\_\_\_. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas, 2000. 597p.

GELATTI, Cristiane Braida et al. **A importância da auditoria nos estoques**: Universidade Federal de Santa Maria UFSM-RS 2007.

GIL, Antonio Carlos de. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

HOOG, Wilson Alberto Zappa; CARLIN, Everson Luiz Breda. **Manual de auditoria contábil das sociedades empresárias**: de acordo com o novo Código Civil – Lei nº 10.406/02. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008. 383 p.

IUDÍCIBUS, Sergio de, MARTINS, Eliseu, GELBECKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por ações**. São Paulo: Atlas, 2007.

JUND, Sergio. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos**: teoria e 500 questões – estilo ESAF, UNB e outras. Rio de Janeiro: Impetus, 2001. 438 p.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS Eva Maria. **Fundamentos de metodologia de científica**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2003, 311p.

MARQUES, Wagner Luiz. **Auditoria**. 1.ed. Gráfica Vera Cruz. Paraná, 2010. 213p.  
MIGILAVACCA, Paulo Noberto. **Controles internos nas organizações**. São Paulo: Edicta, 2002.

MIGLIAVACCA, Paulo Noberto. **Controles internos nas organizações**: um estudo abrangente dos princípios de controle interno: ferramentas para avaliação dos controles internos em sua organização. 2. ed. São Paulo: Edicta, 2004.

MINISTÉRIO DA FAZENDA – **Simple Nacional**. Disponível em <http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional>. Acesso em 29 Mai. 2012.

OLIVEIRA, Luiz Martins de; DINIZ, André Filho. **Curso básico de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001. 216 p.

PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. **Auditoria interna**: Embasamento conceitual e suporte tecnológico. São Paulo: Atlas, 1999.

PEREZ JR, José Hernandez. **Auditoria de demonstrações contábeis**: normas e procedimentos. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 568 p.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro de. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003. 181 p.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; GOMES, José Mario Matsumura.  
**Fundamentos de Auditoria contábil.** São Paulo: Atlas, 2006. 145 p.

VERGARA, Sylvia Constant. **Gestão de pessoas.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.  
213 p.

VIANA, João José. **Administração de materiais:** Um Enfoque Prático. São Paulo:  
Atlas, 2002.