

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC

CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

RENATA PAZETTO MARTINELLO

**AUDITORIA INTERNA: AVALIAÇÃO E ADEQUAÇÃO DOS
CONTROLES INTERNOS NA ÁREA DE SUPRIMENTOS DE UMA
EMPRESA DE CONFECÇÕES.**

CRICIÚMA, JULHO DE 2011

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC

CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

RENATA PAZETTO MARTINELLO

**AUDITORIA INTERNA: AVALIAÇÃO E ADEQUAÇÃO DOS
CONTROLES INTERNOS NA ÁREA DE SUPRIMENTOS DE UMA
EMPRESA DE CONFECÇÕES.**

CRICIÚMA, JULHO DE 2011

RENATA PAZETTO MARTINELLO

**AUDITORIA INTERNA: AVALIAÇÃO E ADEQUAÇÃO DOS
CONTROLES INTERNOS NA ÁREA DE SUPRIMENTOS DE UMA
EMPRESA DE CONFECÇÕES.**

Trabalho 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 Rosa Viana.

CRICIÚMA, JULHO DE 2011

RENATA PAZETTO MARTINELLO

**AUDITORIA INTERNA: AVALIAÇÃO E ADEQUAÇÃO DOS
CONTROLES INTERNOS NA ÁREA DE SUPRIMENTOS DE UMA
EMPRESA DE CONFECÇÕES.**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora 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, 07 de julho de 2011.

BANCA EXAMINADORA

Marcos Danilo Rosa Viana, Prof. Especialista, Orientador

Luciano da Rocha Ducioni, Prof. Especialista, Examinador (1)

Adair Mário Moro, Prof. Especialista, Examinador (2)

Dedico esta conquista, à minha família, pelo apoio, carinho e incentivo no decorrer da minha vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, pelo dom da vida e pelo conforto incondicional nos momentos difíceis encontrados ao longo da caminhada.

Aos meus pais, Dilma e Osmar, pelo amor, apoio e dedicação infinita em todos os momentos de minha vida. Amo vocês!

Ao meu irmão, Wagner, pelos momentos compartilhados e, claro, pelas briguinhas normais de irmãos.

Ao meu namorado, Edison, pelo amor, compreensão e apoio demonstrados nesses três anos de convívio.

Ao meu fiel amigo, Pingo, que participou intensamente da minha vida durante dez anos, compartilhando momentos de muitas felicidades.

Aos amigos e colegas, do curso de Ciências Contábeis, que no decorrer destes quatro anos e meio compartilhamos muitos momentos felizes e um luto eterno, pela morte de nosso amigo Luciano Cancellier.

Ao meu orientador, Marcos Danilo Viana, pela ajuda, dedicação 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.

“O sucesso nasce do querer, da determinação e persistência em se chegar a um objetivo. Mesmo não atingindo o alvo, quem busca e vence obstáculos, no mínimo fará coisas admiráveis.”

(José de Alencar)

RESUMO

MARTINELLO, Renata Pazetto. **Auditoria Interna:** avaliação e adequação dos controles internos na área de suprimentos de uma empresa de confecções. 2011. 87 p. Orientador: Marcos Danilo Rosa Viana. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

O presente trabalho de conclusão de curso trata de um estudo sobre os controles internos, na área de Suprimentos, como ferramenta necessária para uma eficiente gestão empresarial. E, sua avaliação como consequência dos trabalhos de auditoria interna. O tema foi escolhido devido às fragilidades encontradas nos sistemas operacionais de uma organização, causados pela ausência de normas e procedimentos à execução das rotinas de trabalho, além da falta de um adequado sistema de controle interno em suas operações. O objetivo geral do estudo foi identificar os procedimentos de controles internos da área de Suprimentos da empresa em estudo, tendo ainda como objetivos específicos: destacar os aspectos conceituais referentes aos controles internos e a auditoria, a partir da pesquisa bibliográfica; descrever a sistemática dos controles internos adotados na área de Suprimentos da empresa em estudo; mostrar o resultado da avaliação dos controles e propor sua adequação. A pesquisa realizada é de caráter descritivo, onde os fatos são analisados pelo pesquisador e interpretados para a conclusão do estudo. O instrumento utilizado para coleta de dados deu-se por meio da entrevista estruturada, que consiste em fazer uma série de perguntas a um informante, seguindo um roteiro preestabelecido. Sendo que, na realização deste estudo de caso verificou-se que os controles internos dos referidos setores de Compras e Estoques possuem falhas que podem ocasionar problemas futuros à organização. Portanto, torna-se necessário adotar medidas que visam à adequação dos procedimentos operacionais em estudo, na busca da eficiência dos controles e na segurança do patrimônio da organização. Os controles internos quando eficientes garantem a segurança e integridade dos processos operacionais da empresa e conseqüentemente, a proteção de seu patrimônio. Para tanto, a auditoria interna serve como um órgão de assessoramento à administração, pois examina e acompanha os controles internos operacionais, como também propõem melhorias para que as informações geradas estejam sustentadas por procedimentos confiáveis e seguros, o que fortalecem as tomadas de decisões.

Palavras-chave: auditoria interna, controles internos, área de Suprimentos.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Representação gráfica dos sistemas de controles internos.....	55
Figura 2 - Fluxograma do processo de compra.....	65
Figura 3 - Organograma da empresa Alfa confecções Ltda.....	71
Figura 4 - Fluxograma das rotinas do setor de Compras da empresa em estudo....	73
Figura 5 - Composição do setor Almoxarifado da empresa em estudo.....	77

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Vantagens da auditoria.....	22
Quadro 2 - Normas profissionais do auditor interno.....	28
Quadro 3 - Diferenças entre auditoria externa e a auditoria interna.....	35

LISTA DE SIGLAS

AIPF – Auditor Independente Pessoa Física

AIPJ – Auditor Independente Pessoa Jurídica

BACEN – Banco Central do Brasil

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CMV – Comissão de Valores Imobiliários

CNAI – Cadastro Nacional de Auditores Independentes

CRC – Conselho Regional de Contabilidade

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

NBC P – Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais

NBC T – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas

NBC TA – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria Independente

PFCs – Princípios Fundamentais de Contabilidade

SFN – Sistema Financeiro Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Tema e Problema.....	12
1.2 Objetivos da Pesquisa	14
1.3 Justificativa.....	14
1.4 Metodologia	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA DA AUDITORIA, DOS CONTROLES INTERNOS E DA ÁREA DE SUPRIMENTOS	18
2.1 Da Auditoria	18
2.1.1 Introdução à Auditoria	19
2.1.1.1 Causas do Surgimento da Auditoria.....	20
2.1.1.2 Reflexos Administrativos e as Vantagens dos Trabalhos da Auditoria .	21
2.1.2 Tipos de Auditoria – Auditoria Interna e Externa	23
2.1.2.1 Auditoria Interna.....	23
2.1.2.1.1 Definição e Objetivos da Auditoria Interna	24
2.1.2.1.2 Importância e Necessidade dos Trabalhos da Auditoria Interna	26
2.1.2.1.3 Normas Profissionais do Auditor Interno	28
2.1.2.2 Auditoria Externa ou Independente	29
2.1.2.2.1 Definição e Objetivos da Auditoria Externa	29
2.1.2.2.2 Importância da Auditoria Externa	30
2.1.2.2.3 Campo de Atuação da Auditoria Externa	31
2.1.2.2.4 Condições para o Registro e Exercício da Atividade de Auditoria Independente	32
2.1.2.3 Diferenças entre a Auditoria Externa e Interna.....	35
2.1.2.4 Relação entre Auditoria Interna e Auditoria Externa.....	37
2.1.3 Normas Regulamentares e Procedimentos para os Trabalhos da Auditoria	38
2.1.3.1 Normas Brasileiras de Contabilidade do Auditor Independente.....	41
2.1.3.1.1 Normas Relativas à Pessoa do Auditor Independente.....	41
2.1.3.1.2 Normas Relativas à Execução dos Trabalhos	44
2.1.3.1.3 Normas Relativas ao Relatório do Auditor Independente	45
2.1.3.2 Planejamento dos Trabalhos da Auditoria.....	47

2.1.3.3 Papéis de Trabalho do Auditor	48
2.1.3.3.1 Conceito e Objetivo dos Papéis de Trabalho.....	49
2.1.3.3.2 Elaboração e Conteúdo dos Papéis de Trabalho	50
2.1.3.3.3 Tipos de Papéis de Trabalho	51
2.2 Dos Controles Internos.....	52
2.2.1 Conceito e Objetivo do Controle Interno.....	52
2.2.2 Classificação dos Controles Internos	54
2.2.3 Importância do Controle Interno.....	55
2.2.4 Princípios Fundamentais dos Controles Internos.....	57
2.2.5 Avaliação do Controle Interno	58
2.2.6 Limitações dos Controles Internos.....	59
2.3 Da Área de Suprimentos.....	60
2.3.1 Função e Objetivo das Compras.....	61
2.3.1.1 Perfil do Comprador.....	62
2.3.1.2 Controle Interno no Setor de Compras	63
2.3.2 Setor de Almoxarifado	66
2.3.2.1 Definição de Estoque	66
2.3.2.2 Tipos de Estoques.....	67
2.3.2.3 Sistemas de Controles para o Setor de Almoxarifado	68
3 ESTUDO DE CASO – AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS DA ÁREA DE SUPRIMENTOS DE UMA EMPRESA DE CONFECÇÕES	70
3.1 Caracterização da Empresa em Estudo	70
3.1.1 Estrutura Organizacional.....	71
3.2 Levantamento e Proposições para a Adequação dos Procedimentos da Área de Suprimentos	72
3.2.1 Atividades do Setor de Compras	72
3.2.2 Adequação das Atividades de Compras	75
3.2.3 Atividades do Setor de Almoxarifado.....	77
3.2.4 Adequação das Atividades de Almoxarifado.....	80
3.3 Considerações sobre a Avaliação dos Controles Internos dos Setores em Estudo	81
4 CONCLUSÃO	82
REFERÊNCIAS.....	84

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, é difícil imaginar uma empresa que não disponha de controles internos que possam garantir maior segurança e eficiência no bom funcionamento do fluxo das operações e na exatidão das informações contábeis, visando também à manutenção e à proteção do patrimônio da sociedade. As organizações estão buscando estrategicamente estabelecer, entre si e seus colaboradores, metas e objetivos em prol de sua estabilidade no mercado em que atuam.

Por isso, entende-se ser de grande importância a utilização de controles internos, que se julga ser uma ferramenta de fundamental necessidade devido ao crescimento, à complexidade e o volume das operações das organizações atuais.

Neste estudo, destaca-se os procedimentos adequados para garantir o bom funcionamento dos sistemas operacionais aplicáveis a área de Suprimentos. A importância de sua aderência numa empresa e, conseqüentemente, os benefícios em relação à prevenção de erros e irregularidades dos princípios que regem o controle interno, entre outros.

Atualmente, as empresas estão convencidas das grandes vantagens de se prevenir de atos e práticas que podem causar sérios prejuízos. Deste modo, estão buscando implementar controles internos eficientes e seguros, visando suprir e atender suas necessidades e mantê-los consistentes, o que promove a redução de erros e/ou fraudes que eventualmente podem acontecer voluntária ou involuntariamente.

Quanto mais eficiente os sistemas de controles interno, maior segurança vai-se ter nos registros contábeis, ou então, menor índice de erros. E caso ocorrerem se conseguirá detectar com mais facilidade, sem que causem prejuízo as tomadas de decisões.

1.1 Tema e Problema

Com o constante desenvolvimento das organizações, o mundo dos negócios vem evoluindo de forma acirrada, fazendo com que as empresas se

obriguem a reestruturar seus processos e buscar ferramentas capazes de controlar suas operações.

Para assegurar a evolução dos negócios é necessário que as empresas estejam preparadas e seu patrimônio protegido. Essa proteção deve abranger, principalmente, o desperdício de seus recursos e até mesmo a geração de informações equivocadas que possa levar os gestores à tomada de decisão errônea, prejudicando assim a empresa.

Com intuito de obter formas que lhe possam oferecer maiores garantias e segurança diante dos desafios existentes no ambiente interno e externo das organizações, percebe-se a necessidade da avaliação dos sistemas de controles internos adotados pela empresa, com o objetivo destes apresentar à realidade das operações da empresa possibilitando os administradores informações fidedignas para seu processo decisório.

Torna-se necessário que todos os setores da empresa disponham de controles eficientes, sobretudo na área de Suprimentos, compreendendo os setores de Compras e Estoques. Onde os impactos são significativos face às fragilidades que possam promover a ocorrência de manuseios indevidos, à aplicação de capital de giro e nos prováveis desvios por eventuais fraudes.

Contudo, os administradores impulsionados ao cumprimento de suas metas na organização, sentem a necessidade de profissionais que verifiquem os cumprimentos às normas e procedimentos internos, pois na medida em que a empresa evolui, proporcionalmente surgem os riscos quanto à funcionalidade esperada ou adequada de seus controles.

Diante disto, surge a figura do auditor que tem o papel de examinar o desempenho das atribuições definidas para cada área que compõe a estrutura organizacional das empresas, bem como apurar a melhor adequação das demonstrações contábeis. Sendo que, seu trabalho tem o intuito de manter o controle das operações e propor melhorias nos processos operacionais, de modo que suas informações possam dar suporte para os gestores nas tomadas de decisões.

Partindo-se dessas premissas, este estudo vai responder a seguinte questão problema: Quais os procedimentos e a forma de manter os controles internos adequados para o bom desempenho da área de Suprimentos de uma empresa do ramo de confecções, localizada na região sul catarinense?

1.2 Objetivos da Pesquisa

O objetivo geral deste estudo consiste em identificar os procedimentos de controles internos da área de Suprimentos, setores de Compras e Estoques, de uma empresa de confecções, localizada na região sul catarinense.

Para alcançar o objetivo geral, têm-se que abordar os objetivos específicos, tais como:

- Relatar os aspectos conceituais relacionados aos controles internos e a auditoria e seu trabalho, voltados principalmente à área de Suprimentos;
- Descrever a sistemática dos controles internos na área de Suprimentos adotados pela empresa em estudo;
- Demonstrar o resultado da avaliação dos controles internos da área de Suprimento, Compras e Estoques, bem como propor a adequação dos controles internos, dos setores pesquisados, tomando por base a fundamentação teórica e prática existente.

1.3 Justificativa

Diante das condições atuais de nossa economia percebe-se que em todas as atividades de negócios o nível de concorrência está cada vez mais acirrado. Com isto, mais se fala sobre essa importante ferramenta, sabendo-se que a adesão aos sistemas de controle interno tornou-se imprescindível para o alcance das metas e objetivos traçados pelas organizações.

A necessidade da aplicação de controles internos mais eficientes e seguros fica mais evidente nas grandes empresas, e até nas pequenas e médias empresas, mesmo que por mais simplificada seja esses controles. Afinal, os impactos da má aplicação dos recursos financeiros, os eventuais erros e/ou fraude são imensamente maiores nessas organizações, onde os recursos disponíveis geralmente encontram-se no limite de escassez de manter sua continuidade.

Mesmo havendo um cenário de dificuldades, as empresas que estiverem dotadas de processos decisórios adequados, suportado por boa estrutura de controles internos, possuem uma vantagem importante sobre aquelas que não têm um processo organizado e eficaz. Pois, na ausência de bons sistemas operacionais, a administração não tem noção exata de posicionamento de sua empresa no mercado, conseqüentemente, as ações e decisões podem ser tomadas de forma inadequada.

A existência de controles internos eficientes, sem dúvida, assegura à administração melhores condições para suas tomadas de decisões, aumentando as perspectivas de desenvolvimento dos negócios da empresa, tornando-a mais competitiva no mercado em que atua.

Portanto, sua utilização fornece à administração, em tempo hábil, informações que possibilitem o aproveitamento de todas as oportunidades de bons negócios, redução de custo e aumento do nível de confiança dos clientes e funcionários da empresa, também permitindo-a agir com maior rapidez e segurança possível nas tomadas de decisões.

Migliavacca (2004), afirma que por meio dos controles internos pode-se prevenir e detectar a violação das leis e procedimentos, sendo um ponto crucial para minimização da oportunidade e ocorrência de fraudes.

Neste sentido, aponta-se a importância da utilização e avaliação do sistema de controle interno dos setores em estudo, para evitar o risco de omissões, erro ou fraude que causam prejuízos à empresa. Inclui-se o caso da área de Suprimentos que assume papel importante e estratégico nos negócios, em face do volume de recursos, principalmente financeiros, envolvidos.

Para tanto, a auditoria de avaliação dos controles internos pode ser considerada uma excelente ferramenta de gestão pelas empresas, pois contribui e recomenda à administração as medidas corretivas para situações irregulares.

No presente estudo, pretende-se ampliar os conhecimentos referentes aos controles internos na área de Suprimentos e mostrar, por meio da contribuição prática, a real necessidade da adoção e avaliação dos controles internos, além disso, dar importância ao subsídio da auditoria neste processo.

Contudo, apontar à empresa irregularidades encontradas e analisá-las, tem o objetivo de propor medidas para a adequação e aperfeiçoamento dos

controles internos dos diversos setores que compõem a estrutura organizacional, possibilitando um melhor resultado em seus procedimentos.

Com relação à comunidade acadêmica, este trabalho propiciará contribuições futura aos estudos e pesquisas, permitindo ao acadêmico adquirir mais conhecimento referente ao assunto abordado.

1.4 Metodologia

O procedimento metodológico utilizado neste estudo tem como objetivo principal responder a questão-problema.

A pesquisa em pauta é classificada quanto aos objetivos relacionados para elaboração deste trabalho em caráter descritivo, que segundo Andrade (2005, p. 124), na pesquisa descritiva “os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles.”

Portanto, os procedimentos utilizados pela empresa em estudo, após analisados pelo pesquisador, são destacados em item específico para as considerações finais.

Para Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 61), a pesquisa descritiva “procura descobrir, com a precisão possível, a freqüência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e características.” Os autores complementam que ainda favorece para um estudo mais amplo e completo, pois trabalha sobre dados ou fatos colhidos da própria realidade.

Quanto aos procedimentos utilizam-se duas tipologias, sendo estas, bibliográfica e estudo de caso.

A pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em artigos, livros [...], buscando conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado sobre determinado assunto, tema ou problema. (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2007).

A fundamentação teórica mostra-se fundamental, pois por meio de pesquisas em livros, artigos, entre outros, o pesquisador obtêm uma base sólida para o desenvolvimento de seu trabalho.

O estudo de caso, segundo Andrade (2005, p. 125), “baseia-se na observação dos fatos tal qual como ocorrem na realidade”. Enquanto que Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 62), afirmam que o “estudo de caso é uma análise profunda e exaustiva de um ou de poucos objetos, de modo a permitir o seu amplo e detalhado conhecimento”.

Na realização do estudo de caso, o pesquisador analisa os fatos como realmente ocorrem na organização, obtendo informações detalhadas sobre os processos, permitindo-lhe um maior conhecimento sobre o assunto pesquisado.

Cabe ao pesquisador, analisar qual a melhor maneira de conseguir tais informações da empresa em estudo, para a elaboração do referente estudo de caso.

Portanto, o instrumento utilizado para coleta de dados dá-se por meio da entrevista estruturada, que conforme Andrade (2005, p. 146), “consiste em fazer uma série de perguntas a um informante, segundo um roteiro preestabelecido.” Este será direcionado aos setores de Compras e Estoques de uma empresa de confecções, na intenção de avaliar os controles internos utilizados pela empresa.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa segue a tipologia qualitativa, de acordo com Richardson (1999), além de ser uma opção do investigador, justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social.

Por meio destas ferramentas de pesquisa busca-se a realização do estudo referente à avaliação e adequação dos controles internos da área de Suprimentos de uma empresa de confecções.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA DA AUDITORIA, DOS CONTROLES INTERNOS E DA ÁREA DE SUPRIMENTOS

Para realização do referencial teórico elaborou-se a pesquisa bibliográfica, onde buscou-se a posição de diversos autores em relação ao tema abordado. Sendo que este capítulo trata dos aspectos essenciais relacionados, primeiramente à auditoria, em seguida aos controles internos e a compreensão das atividades da área de Suprimentos.

Em relação à auditoria é apresentado o seu conceito e o objetivo de seu trabalho, as vantagens, as causas de seu surgimento, os tipos de auditoria: interna e externa, as suas diferenças e a importância, além das normas e procedimentos que regulamentam o trabalho da auditoria.

Em seguida, aborda-se o conceito e objetivo dos controles internos, sua importância nas organizações e, posteriormente descreve os aspectos teóricos que envolvem a área de Suprimentos, especialmente os setores de Compras e Estoques, suas definições e objetivos e por fim, dos sistemas de controles internos de cada setor.

2.1 Da Auditoria

A auditoria é uma das aplicações da Ciência Contábil, sua conceituação, de um modo geral, está baseada no exame e na confirmação da exatidão dos valores registrados contabilmente.

Sá (2002, p. 20) destaca, que “auditoria é a técnica contábil do sistemático exame dos registros, visando apresentar conclusões, críticas e opiniões sobre as situações patrimoniais e aquelas dos resultados, quer formadas, quer em processo de formação”.

Portanto, a auditoria é um exame cuidadoso dos registros das atividades realizadas na empresa ou setor, com objetivo de apresentar uma opinião sobre a adequação das demonstrações e, conseqüentemente, sugestões para sua melhoria.

2.1.1 Introdução à Auditoria

A auditoria tem o objetivo de apresentar uma opinião e sugestões de aperfeiçoamento, sobre a análise realizada, para a adequação das demonstrações.

Segundo Crepaldi (2000, p. 27), a auditoria compreende a análise de:

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

Percebe-se que, os trabalhos da auditoria são desenvolvidos por meio dos exames realizados em todos os documentos, registros e controles internos, buscando controlar as áreas-chaves da empresa, a fim de evitar situações que propiciem fraude e desfalques.

Sendo seu objetivo principal, conforme Hoog e Carlin (2008), proporcionar credibilidade às informações divulgadas através dos balanços e demais peças contábeis pelas sociedades empresárias em geral, fazendo com que os bens, direitos e obrigações estejam demonstrados e valorizados dentro das práticas contábeis, ou seja, os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFCs), as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e a legislação pertinente aplicável.

Deste modo, o auditor expressa sua opinião sobre a propriedade ou não das demonstrações da organização. Enfatizando o estar ou não em conformidade com as práticas contábeis, por meio da emissão do relatório.

Araújo, Arruda e Barretto (2008, p. 5) ressaltam que, os PFCs “são regras que surgiram da necessidade de apresentar uma linguagem uniforme para serem elaboradas e interpretadas, adequadamente, as demonstrações contábeis”.

Naturalmente, outros objetivos voltados à gestão e controles das organizações estão inseridos dentro desta definição ampla em torno da auditoria das demonstrações contábeis. Mas a função principal dos trabalhos da auditoria é a de proporcionar confiabilidade em relação aos registros contábeis, bem como auxiliar na avaliação dos sistemas operacionais da empresa, fornecendo aos administradores e demais interessados informações seguras para serem utilizadas em suas decisões.

Para tanto, torna-se essencial conhecer os fatores que ocasionaram o surgimento da auditoria.

2.1.1.1 Causas do Surgimento da Auditoria

Conhecida comumente como uma técnica de Contabilidade, a Auditoria é vista como um importante instrumento de controle administrativo.

A real necessidade da auditoria somente se manifestou, a partir da institucionalização do investidor capitalista, uma classe importante e em crescimento, que passou a exigir relatórios imparciais sobre a integridade de seu investimento e dos resultados econômicos do empreendimento. (CREPALDI, 2002).

Tal exigência, fez com que as demonstrações contábeis passassem a ter grande importância e houvesse aumento pela procura por profissionais que, por meio do exame, demonstrassem a real situação das organizações.

A necessidade de confirmação dos registros contábeis foi consequência dos seguintes fatores:

- Crescimento de empresas, cuja complexidade e ramificações tornam impossível aos administradores controlarem todos os atos de seus subordinados;
- Aparecimento, cada vez em maior número, das sociedades abertas;
- Utilização, sempre crescente, de capitais de terceiros por parte das empresas;
- Crescimento da importância do imposto de renda – baseado no resultado do exercício – na receita pública de muitos países;
- Controle, cada vez maior, do Poder Público, sobre as empresas particulares e entidades que exercem atividades relacionadas com o interesse público. (CREPALDI, 2000).

A auditoria surgiu na Inglaterra – dominadora dos mares e controladora do comércio mundial – que segundo Crepaldi (2002, p. 93), “foi a primeira a possuir as grandes companhias de comércios e a primeira a instituir a taxaçoão do imposto de renda, baseado nos lucros das empresas”.

Para tanto, os trabalhos da auditoria tornaram-se necessários como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações. Neste caso, uma empresa que vem a forjar um valor a menor de seu lucro, a fim de diminuir a incidência de impostos como Imposto de Renda, por exemplo.

De acordo com Oliveira (2006), tem-se notícia da função de Auditor desde o século XVIII, mas somente com o desenvolvimento do capitalismo que a função do auditor tornou-se uma profissão oficialmente reconhecida. Passando então, a ser do interesse das empresas a contratação dos serviços auditoriais com o intuito de dar maior fidedignidade à publicação de seus relatórios contábeis, valorizando assim, suas ações no mercado financeiro.

Com o desenvolvimento da economia e a expansão das empresas, houve uma grande procura pelos trabalhos da auditoria, e conseqüentemente pela segurança oferecida às organizações.

2.1.1.2 Reflexos Administrativos e as Vantagens dos Trabalhos da Auditoria

A auditoria assegura maior credibilidade às demonstrações contábeis das organizações auditadas, além do que oferece maior segurança e garantia aos administradores, proprietários, fisco e financiadores do patrimônio sobre a exatidão dos registros contábeis e administrativos.

Os reflexos dos trabalhos da auditoria, conforme Crepaldi (2000, p. 28-29), apresenta os seguintes aspectos:

- Sob o aspecto administrativo: contribui para redução de ineficiência, negligência, incapacidade e improbidade de empregados e administradores;
- Sob o aspecto patrimonial: possibilita melhor controle de bens, direitos e obrigações que constituem o patrimônio;
- Sob o aspecto fiscal: cumprimento de 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 financiadores – contra possíveis fraudes e dilapidações do patrimônio, permitindo maior controle dos recursos;
- Sob o aspecto econômico: assegura maior exatidão dos custos e veracidade dos resultados, na defesa do interesse dos investidores e titulares do patrimônio.

Desta forma, a auditoria é uma ferramenta importante e auxilia os gestores na tomada de decisões, pois pode-se entender como uma atividade de

assessoramento à alta administração e desenvolvida com a finalidade de assegurar que os sistemas operacionais sejam adequados e efetivamente executados de forma a proteger o patrimônio da sociedade, além de propiciar informações essenciais que mostrem a realidade econômica e financeira da entidade.

Crepaldi (2000) destaca que, a auditoria é um meio indispensável de confirmação da eficiência dos controles e fator considerável de tranquilidade para a administração, garantia para investidores e ao próprio fisco, pela melhor aplicação das leis fiscais.

Para tanto, a auditoria abrange, também, fatores psicológicos que inibem qualquer iniciativa de funcionários a cometerem irregularidades, ao conhecimento de que a empresa possui um auditor.

Os trabalhos de auditoria são importantes, pois oferecem as seguintes vantagens para:

Administração da empresa:	Investidores:	Fisco:
<ul style="list-style-type: none"> • fiscaliza a eficiência dos controles internos; • assegura maior correção dos registros contábeis; • opina sobre a adequação das demonstrações contábeis; • dificulta desvios de bens patrimoniais e pagamentos indevidos de despesas; • possibilita a apuração de omissão no registro das receitas, na realização oportuna de créditos ou na liquidação oportuna de débitos; • contribui para a obtenção de melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira das empresas; • aponta falhas na organização administrativa da empresa e nos controles internos. 	<ul style="list-style-type: none"> • contribui para a maior exatidão das demonstrações contábeis; • possibilita melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira das empresa; • assegura maior exatidão dos resultados apurados. 	<ul style="list-style-type: none"> • permite maior exatidão das demonstrações contábeis; • assegura maior exatidão dos resultados apurados; • contribui para maior observância das leis fiscais.

Quadro 1: Vantagens da auditoria.

Fonte: (CREPALDI, 2000, p. 29-30).

Atuando em todas as áreas das empresas, a auditoria contribui para a eficiência dos trabalhos em cada setor, dificultando possíveis desvios, fornecendo informações verdadeiras, sugerindo melhorias quando necessário, tornando-se assim uma ferramenta de controle para a administração e para os proprietários.

No entanto, os benefícios e vantagens são evidentes, mas os gastos com a auditoria devem ser encarados como um investimento de grande retorno para a organização, devido ao caráter de prevenção contra possíveis atos prejudiciais ao patrimônio e imagem da empresa.

Para melhor entendimento sobre a auditoria apresenta-se, a seguir, a sua classificação.

2.1.2 Tipos de Auditoria – Auditoria Interna e Externa

A auditoria é dividida em duas áreas de atuação, esta divisão ocorre de acordo com a relação do auditor com a entidade auditada.

Conforme Basso (2005, p. 108),

A relação contratual entre o auditor e 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 entre a auditoria externa e a interna.

Então, a classificação da auditoria se dá em relação à independência. Sendo assim, a auditoria externa possui total independência, enquanto a interna é dependente da empresa.

Baseado na definição conceitual, a auditoria pode ser classificada em dois tipos: interna e externa.

2.1.2.1 Auditoria Interna

Com a expansão dos negócios, tendo em vista de que o administrador ou o proprietário não poderia supervisionar pessoalmente todas as atividades da

empresa, sentiu-se a necessidade de dar maior ênfase às normas ou procedimentos internos, surgindo então, a figura do auditor interno.

A auditoria interna surgiu, então, da necessidade de as empresas terem um maior controle e acompanhamento sobre seus procedimentos operacionais em todas as áreas da organização.

Deste modo, a auditoria interna é considerada um instrumento de amplo controle para os administradores, pois evidencia se todos os processos internos e políticas definidas pela companhia, assim como sistemas contábeis e de controle interno, estão sendo efetivamente seguidos.

2.1.2.1.1 Definição e Objetivos da Auditoria Interna

A auditoria interna torna-se essencial em uma organização, pois auxilia todos os membros da administração no desenvolvimento de suas funções e responsabilidades, fornecendo-lhes o resultado das análises e as recomendações pertinentes às atividades examinadas, visando estabelecer o melhor desempenho das rotinas de trabalho.

Para Crepaldi (2002), a auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade.

Deste modo, a auditoria interna examina e propõe a adequação dos controles internos utilizados pela empresa, buscando melhor eficácia dos mesmos, além de preveni-los de possíveis existências de erros e fraudes.

Os serviços de auditoria interna são realizados por profissionais empregados da própria entidade auditada, considera-se pessoa de confiança, portanto parcialmente independente, que, além das informações contábeis e financeiras, se preocupa também com os aspectos operacionais. Normalmente, a auditoria interna reporta-se à Presidência da organização, funcionando como órgão de assessoramento. (ARAÚJO; ARRUDA; BARRETTO, 2008).

Portanto, o auditor interno possui independência parcial, pelo fato de ser empregado. Deixando, muitas vezes, de realizar melhorias ou novas implementações por ordens da própria administração da empresa.

O auditor interno fornece informações periódicas à administração sobre o desempenho dos setores, segundo Oliveira e Filho (2001, p. 16), também visando:

- à proteção dos bens e direitos da empresa contra fraudes, desvios, desfalques;
- à constatação de possíveis irregularidades e usos indevidos dos bens e direitos da empresa, que comprometam seu desempenho;
- ao aprimoramento contínuo da eficiência e eficácia operacional, contribuindo com soluções que possibilitem e facilitem o atingimento das metas e dos planos estabelecidos.

O trabalho da auditoria interna tem o intuito de constatar irregularidades que comprometam o desempenho da empresa e propor sugestões para aperfeiçoamento de seus processos, a fim de buscar a proteção do patrimônio contra erros e fraudes, além do alcance das metas estabelecidas pela administração.

Conforme Attie (2007), os passos efetuados pela auditoria devem, primeiramente, ser planejados para que haja uma seqüência de trabalho a ser seguida. Após, o auditor revisa os procedimentos de controle interno a fim de obter evidências e, a partir deste, emitir um relatório com as deficiências do setor e sugestões de melhoria.

Assim, o papel da auditoria interna nos controles internos é examiná-los para identificar se são apropriados para a empresa, se por meio deles os ativos estão salvaguardados, se os sistemas desse controle produzem dados confiáveis e, finalmente, se esses controles internos estão auxiliando o administrador na condução dos negócios da empresa.

A auditoria interna é uma peça importante do sistema de controle interno, para Araújo, Arruda e Barretto (2008, p. 30), “quando se necessita de uma avaliação do controle interno, pode-se utilizar o trabalho dos auditores internos para dar segurança razoável de que os controles internos estão, efetivamente, projetados e em funcionamento apropriado, de modo a evitar duplicação de recursos”. O auditor interno, também deve ter uma atenção permanente na identificação de possíveis fraudes.

O êxito dos trabalhos do auditor interno está ligado ao acesso que o profissional da auditoria possui a todos os registros e documentos da empresa, oferecendo-lhe segurança para verificar se o que está sendo executado está em conformidade com o estabelecido pela alta administração.

Destaca-se, a seguir, a importância e a necessidade dos trabalhos da auditoria interna em uma organização.

2.1.2.1.2 Importância e Necessidade dos Trabalhos da Auditoria Interna

A importância da auditoria interna para as organizações está diretamente ligada à sua capacidade de se adaptar e contribuir para o sucesso empresarial.

Para tanto, os trabalhos de auditoria interna podem ser considerados:

- parte essencial do sistema global de controle interno;
- leva ao conhecimento da alta administração o retrato fiel do desempenho da empresa, seus problemas, pontos críticos e necessidades de providências, sugerindo soluções;
- mostra os desvios organizacionais existentes no processo decisório e no planejamento;
- é uma atividade abrangente, cobrindo todas as áreas da empresa;
- estimula o funcionamento regular do sistema de controle interno e o cumprimento da legislação;
- apresenta sugestões para a melhoria dos controles implantados ou em estudos de viabilização;
- recomenda redução de custos, eliminação de desperdícios, melhoria da qualidade e aumento da produtividade;
- assegura que os controles e as rotinas estejam sendo corretamente executados, que os dados contábeis merecem confiança e refletem a realidade da organização e que as diretrizes traçadas estão sendo observadas;
- ajuda a administração na busca de eficiência e do melhor desempenho, nas funções operacionais e na gestão dos negócios da companhia. (PAULA, 1999).

Diante disto, pode-se concluir que o simples fato de existir a auditoria interna induz a um maior controle por parte do gestor, pela apreensão de vir a ter sua atuação criticada posteriormente.

Para Paula (1999), a auditoria interna é necessária para a entidade, a fim de:

- garantir que os procedimentos internos e as rotinas de trabalho sejam executados de forma a atender aos objetivos da entidade e às diretrizes da alta administração;
- atestar a integridade e fidedignidade dos dados contábeis e das informações gerenciais, que irão subsidiar as tomadas de decisão dos dirigentes;
- salvaguardar os valores da entidade, pois, mesmo com todos os controles perfeitos, ainda existem pessoas sujeitas às naturais fraquezas humanas, para as quais não existem controles;
- avaliar os controles internos da empresa;
- assessorar a administração no desempenho de suas funções e responsabilidades, fortalecendo o controle interno.

Neste sentido, nota-se que o trabalho da auditoria interna avalia a eficácia dos controles internos utilizados pela empresa, analisa se as rotinas estão sendo seguidas conforme as diretrizes da administração, a fim de proteger seu patrimônio e buscar a geração de informações fidedignas aos gestores para o processo decisório.

Podem ocorrer algumas desvantagens em relação aos trabalhos do auditor interno, de acordo com Attie (2007), em razão de:

- laços de amizade que o auditor interno estabelece com os demais funcionários, podendo gerar redução dos controles e do rigor dos exames;
- rotina do trabalho pode fazer com que o auditor examine somente o que lhe apresentarem, deixando de examinar os controles em geral.

Pelos fatos acima, a administração deve sempre estar atenta aos atos do auditor interno, podendo até mesmo solicitar uma auditoria externa de controle para averiguação da veracidade de seus trabalhos.

De acordo com Hoog e Carlin (2008), as empresas que possuem auditoria são vistas pelo mercado, como uma organização segura, possuindo informações verdadeiras. Para o fisco, a auditoria também é vista como uma aliada, pois orienta seus clientes a tomarem decisões de menor risco.

A auditoria interna é uma das mais importantes ferramentas para o controle administrativo, sendo que a ausência de controles adequado para empresas de estrutura complexa podem a expor a inúmeros riscos, frequentes erros e desperdícios.

Devido a tal importância, o auditor interno possui normas profissionais que devem ser seguidas para alcance de seus objetivos.

2.1.2.1.3 Normas Profissionais do Auditor Interno

A auditoria interna dispõe de regulamentos ou normas que são necessários para o desenvolvimento dos trabalhos do auditor interno, bem como os deveres do profissional de auditoria perante seu trabalho.

Estão elencadas, abaixo, as Normas Profissionais do Auditor Interno – NBC PI 01 – conforme Resolução CFC n.º 1.329/11, que regem a conduta da pessoa do auditor interno perante seu trabalho numa organização.

NBC PI 01 – NORMAS PROFISSIONAIS DO AUDITOR INTERNO	
1.COMPETÊNCIATÉCNICO-PROFISSIONAL	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.
2.AUTONOMIA PROFISSIONAL	O auditor interno deve preservar sua autonomia profissional.
3.RESPONSABILIDADE DO AUDITOR INTERNO NA EXECUÇÃO DOS TRABALHOS	<p>a) O auditor interno deve ter o máximo de cuidado, imparcialidade e zelo na realização dos trabalhos e na exposição das conclusões.</p> <p>b) A amplitude do trabalho do auditor interno e sua responsabilidade estão limitadas à sua área de atuação.</p> <p>c) A utilização da equipe técnica supõe razoável segurança de que o trabalho venha a ser executado por pessoas com capacitação profissional e treinamentos requeridos nas circunstâncias.</p> <p>d) Cabe também ao auditor interno, quando solicitado, prestar assessoria ao Conselho Fiscal ou Órgãos equivalentes.</p>
4.RELACIONAMENTO COM PROFISSIONAIS DE OUTRAS ÁREAS	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.
5.SIGILO	<p>a) 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.</p> <p>b) O dever de manter o sigilo continua depois de terminado o vínculo empregatício ou contratual.</p>
6.COOPERAÇÃO COM O AUDITOR INDEPENDENTE	O auditor interno, quando previamente estabelecido com a administração da entidade em que atua, e, no âmbito de planejamento conjunto de trabalho a realizar, deve apresentar os seus papéis de trabalho ao auditor independente e entregar-lhe cópias, quando este entender necessário.

Quadro 2: Normas profissionais do auditor interno

Fonte: Elaborado pela autora

Analisando as normas profissionais do auditor interno, verifica-se que o profissional desta área precisa ter alto nível de conhecimento e estar sempre atualizado em relação às leis, principalmente às Normas Brasileiras de Contabilidade.

Pelo fato da auditoria interna estar relacionada com todas as áreas da empresa, o auditor possui grande contato com diversas informações, devendo mantê-las em sigilo absoluto para não prejudicar seu trabalho e nem a empresa em geral, mesmo após seu desligamento da organização.

Para que o auditor interno obtenha mais destaque no mercado de trabalho, torna-se necessário seguir a descrição desta norma na execução de seus serviços, deste modo, exercendo sua profissão de forma adequada e competente.

2.1.2.2 Auditoria Externa ou Independente

A auditoria externa surgiu com o crescimento da economia e com o aparecimento de investidores que precisavam conhecer a real situação econômica e financeira da entidade a ser investida, tornando-se necessário o exame das demonstrações contábeis, por profissionais capacitados, possibilitando a avaliação da segurança e rentabilidade do negócio.

Deste modo, a auditoria externa procura obter subsídios suficientes para a emissão do relatório, referente ao exame das demonstrações contábeis e dos procedimentos administrativos adotados pela empresa.

2.1.2.2.1 Definição e Objetivos da Auditoria Externa

A auditoria externa tem papel importante nas organizações, pois além de propor adequações em seus processos, concede credibilidade às demonstrações contábeis auditadas, através da emissão do relatório.

Neste caso, a auditoria externa constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do relatório sobre a adequação com que

estes representam a posição patrimonial e financeira conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade, ou seja, observa a exatidão, a integridade e a autenticidade das demonstrações contábeis, dos registros e dos documentos analisados. (CREPALDI, 2002).

Portanto, a auditoria externa tem a finalidade de emitir um relatório sobre as demonstrações da empresa auditada, em relação à sua integridade perante as Normas Brasileiras de Contabilidade.

De acordo com Oliveira e Filho (2001), os objetivos da auditoria externa são os seguintes:

- comprovar a exatidão dos registros contábeis;
- propor soluções para o aperfeiçoamento do controle interno e do sistema contábil da entidade;
- verificar a correta apresentação e divulgação das demonstrações contábeis;
- emitir relatório (opinião) sobre as demonstrações contábeis auditadas.

Assim, os trabalhos da auditoria externa examinam a veracidade dos registros contábeis e a correta apresentação das demonstrações contábeis.

Cabe destacar, que a auditoria externa é exercida por profissionais liberais ou independentes. Por não possuírem vínculo empregatício com a empresa auditada, acabam sendo reconhecidos pelo mercado como auditores com independência para expressar uma opinião imparcial sobre a adequação ou não, das demonstrações contábeis e demais procedimentos dos controles internos, de acordo com princípios de contabilidade geralmente aceitos.

Então, a auditoria independente tornou-se extremamente importante nas organizações, pelo fato de possibilitar a adequação de seus processos e de suas demonstrações, dando-os credibilidade.

2.1.2.2.2 Importância da Auditoria Externa

A auditoria externa busca garantir que os procedimentos desenvolvidos pelas empresas auditadas estejam sendo executados corretamente e que suas demonstrações financeiras apresentem informações confiáveis.

De acordo com Almeida (2003, p. 29-30), os principais motivos que levam uma organização a contratar os serviços de um auditor externo são:

- obrigação legal (companhias abertas e quase todas as entidades integrantes do SFN);
- como medida de controle interno tomada pelos acionistas, proprietários ou administradores da empresa;
- imposição de um banco para ceder empréstimo;
- imposição de um fornecedor para financiar a compra de matéria-prima;
- a fim de atender às exigências do próprio estatuto ou contrato social da companhia ou empresa;
- para efeito de compra da empresa (o futuro comprador necessita de uma auditoria a fim de determinar o valor contábil correto do patrimônio líquido da empresa a ser comprada);
- para efeito de incorporação da empresa (é a operação pela qual a empresa é absorvida por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações);
- para efeito de fusão de empresas (é a operação pela qual se unem duas ou mais empresas para formar uma nova sociedade, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações);
- para fins de cisão da empresa (é a operação pela qual a empresa transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a empresa cindida, se houver versão de todo seu patrimônio, ou dividindo-se seu capital, se parcial a distribuição);
- para fins de consolidação das demonstrações contábeis (a consolidação é obrigatória para a companhia aberta que tiver mais de 30% do valor de seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas).

A auditoria independente é necessária a todos os usuários das demonstrações contábeis, pois contribui para a transparência, a credibilidade e uma maior segurança quanto à qualidade das informações prestadas.

2.1.2.2.3 Campo de Atuação da Auditoria Externa

O campo de atuação da auditoria externa é amplo, Jund (2002) cita alguns exemplos referentes aos seus trabalhos:

- a) **Auditoria das demonstrações contábeis:** destina-se ao exame e avaliação dos componentes dessas demonstrações no que concerne à adequação dos registros e procedimentos contábeis, sistemática dos controles internos, observância das normas, regulamentos e padrões aplicáveis, bem como a aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.
- b) **Auditoria dos controles internos:** tem como objetivo de assessorar a administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, avaliando se a organização, sistemas, funções,

operações e programas auditados estão atingindo os objetivos propostos, com identificação de falhas e irregularidades no sistema operacional.

- c) **Auditoria tributária:** objetiva o exame e a avaliação de planejamento tributário e a eficiência e eficácia dos procedimentos e controles adotados para a operação, pagamento e recuperação de impostos, taxas e quaisquer outros ônus de natureza fisco-tributário que incidam nas operações, bens e documentos da empresa.
- d) **Auditoria em sistema informatizado:** compreende o exame e avaliação dos processos e de planejamento, desenvolvimento, teste e sistemas aplicativos.
- e) **Auditoria especial:** abrange a realização de trabalhos especiais de auditoria, não compreendidos na programação normativa da área, solicitados pelos membros dos Conselhos Administrativos, Fiscal, Diretoria ou determinados em legislação específica.

Na auditoria das demonstrações contábeis é analisada a adequação dos seus componentes, tais como: procedimentos, registros, sistema de controles internos bem como, a observância as normas.

A auditoria dos controles internos avalia o desempenho dos sistemas de controles adotados e identifica suas falhas, com o intuito de assessorar a administração.

Em relação à auditoria tributária, é analisado o planejamento tributário e seus controles, a fim de proporcionar vantagens à empresa em relação a sua carga tributária.

A auditoria em sistema informatizado examina os sistemas utilizados e seus processos, como objetivo de desenvolver seus procedimentos claramente para melhor manuseio.

Em relação à auditoria especial, é solicitada quando a administração possui desconfiança de determinado setor, sendo elaborada em caráter confidencial.

Cabe ressaltar, que para exercer a atividade de auditoria independente fazem-se necessárias uma série de condições, entre elas, estar devidamente registrado na categoria de contador.

2.1.2.2.4 Condições para o Registro e Exercício da Atividade de Auditoria Independente

A Comissão de Valores Imobiliários (CVM), na Instrução n.º 308/1999,

regulamenta o registro e o exercício da auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários.

Conforme esta norma, para exercer a atividade, o auditor está sujeito ao registro na CVM como auditor independente – Pessoa Física (AIPF), conferido ao contador, e auditor independente – Pessoa Jurídica (AIPJ), conferido à sociedade profissional, constituída sob a forma de sociedade civil. (ARAÚJO; ARRUDA; BARRETTO, 2008).

Portanto, para exercer a atividade de auditor independente ou externo o profissional deverá estar devidamente habilitado, registrado no CRC, na categoria de contador.

Os requisitos exigidos ao auditor independente pessoa física pela CVM, conforme Araújo, Arruda e Barretto (2008), compreendem as seguintes condições:

- estar registrado no CRC na categoria de contador;
- haver exercido atividade de auditoria de demonstrações contábeis por período não inferior a cinco anos, na categoria de contador;
- possuir conhecimento permanente atualizado sobre o ramo de atividade, os negócios e as práticas contábeis e operacionais de seus clientes, bem como estrutura operacional adequada ao número e porte de clientes;
- ter sido aprovado em exame de qualificação técnica.

Desta forma, para praticar a atividade de auditor independente – pessoa física –, além de estar registrado, deve dispor de atuação na atividade de contador das demonstrações contábeis, por período mínimo de cinco anos. Também, precisa da aprovação do exame de qualificação e estar sempre atualizado em relação ao ramo de atividade e conseqüentemente, às normas contábeis.

Os requisitos exigidos ao auditor independente pessoa jurídica, compreendem:

- estar inscrito no Registro Civil das Pessoas Jurídicas sob forma de sociedade civil;
- serem todos os sócios contadores (registrados no CRC) e pelo menos a metade sejam responsáveis técnicos autorizados a emitir e assinar relatório de auditoria em nome da sociedade;
- serem aprovados no exame de qualificação técnica;
- manter escritório profissional em condições que garantam a guarda, segurança e sigilo dos documentos e informações decorrentes da atividade, bem como a privacidade no relacionamento com seus clientes;
- manter quadro permanente de pessoal técnico adequado ao número e porte de clientes, com conhecimento constantemente atualizado. (ARAÚJO; ARRUDA; BARRETTO, 2008).

Percebe-se então, que os auditores independentes – pessoa jurídica –, para exercer a atividade, devem dispor da inscrição de registro sob forma de sociedade simples, além de manter pessoal capacitado e o seu escritório em condições que garantam aos seus clientes segurança, guarda e principalmente, o sigilo das informações referentes à atividade.

Após estarem devidamente habilitados para exercer a profissão de auditor, os mesmos necessitam obedecer às normas estabelecidas que regem sua atividade.

A norma ainda estabelece que o auditor e os seus responsáveis técnicos poderão ser advertidos, multados, ou ter o seu registro na CVM suspenso ou cancelado, quando:

- atuarem em desacordo com as normas legais e regulamentares que disciplinam o mercado de valores mobiliários, inclusive o descumprimento das disposições da CVM;
- realizarem auditoria fraudulenta, falsearem dados ou números, ou sonegarem informações que sejam de seu dever revelar;
- utilizarem, em benefício próprio ou de terceiros, ou permitirem que terceiros se utilizem de informações a que tenham tido acesso em decorrência do exercício da atividade de auditoria. (ARAÚJO; ARRUDA; BARRETTO, 2008, p. 100).

Neste caso, o auditor que não seguir devidamente às normas disciplinadoras da profissão, que disponibilizar informações sigilosas a terceiros ou até mesmo, praticar fraudes ou sonegações, deverá ser advertido e poderá ter o seu registro suspenso ou cancelado.

Frise-se que o relatório de auditoria externa somente pode ser assinado por contador registrado no CRC. No Brasil, a prática da auditoria externa privada está regulamentada pelo CFC, pela CVM e pelo BACEN – no caso de auditoria às instituições financeiras e equiparadas como: administradoras de consórcio, companhias de seguros, etc. (ARAÚJO; ARRUDA; BARRETTO, 2008).

Portanto, a auditoria interna e a externa são de suma importância para a organização, pois refletem a veracidade e a credibilidade das suas demonstrações, no entanto, torna-se imprescindível para melhor compreensão, a distinção entre ambas.

2.1.2.3 Diferenças entre a Auditoria Externa e Interna

A auditoria interna pode ajudar ou até mesmo aperfeiçoar o trabalho do auditor externo, através da utilização dos papéis de trabalho do auditor interno, quando necessário, pelo auditor interno.

Contudo, existem interesses comuns entre a auditoria interna e externa, porém algumas características as distinguem. Estas distinções, entre ambas, podem ser resumidas no quadro abaixo:

Elementos	Auditoria Externa	Auditoria Interna
Sujeito	Profissional independente	Auditor interno (funcionário da empresa)
Ação e objetivo	Exame das demonstrações financeiras	Exame dos controles operacionais
Finalidade	Opinar sobre as demonstrações financeiras	Promover melhorias nos controles operacionais
Relatório principal	Relatório	Recomendações de controle interno e eficiência administrativa
Grau de independência	Mais amplo	Menos amplo
Interessados no trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa
Responsabilidade	Profissional, civil e criminal	Trabalhista
Número de áreas cobertas pelo exame durante um período	Maior	Menor
Intensidade dos trabalhos em cada área	Menor	Maior
Continuidade do trabalho	Periódico	Contínuo

Quadro 3: Diferenças entre auditoria externa e auditoria interna.

Fonte: (CREPALDI, 2002, p. 48).

Observando o quadro acima, pode-se concluir que a auditoria interna é realizada por funcionário da empresa, sendo seu objetivo principal atender as necessidades da administração.

A revisão das operações e do controle interno é realizada para desenvolver aperfeiçoamento e para induzir ao cumprimento de políticas e normas da empresa, devendo esta ser contínua.

O auditor interno, também, se preocupa diretamente com a detecção e prevenção de fraude. Devendo ser independente em relação às pessoas cujo trabalho ele examina, porém subordinado às necessidades e desejos da alta administração.

Entretanto, a auditoria externa é realizada por meio de contratação de um profissional independente, tendo o objetivo principal de atender as necessidades de terceiros, no que diz respeito à fidedignidade das informações financeiras.

A revisão das operações e do controle interno é principalmente realizada para determinar a extensão do exame e a fidedignidade das demonstrações financeiras. O exame é realizado periodicamente, geralmente semestral ou anual.

O auditor externo incidentalmente se preocupa com a detecção e prevenção das fraudes, somente quando há possibilidade de substancialmente afetar as demonstrações financeiras.

Portanto, a distinção fundamental entre ambas, refere-se ao grau de independência.

Sendo que, o auditor interno é dependente da empresa em que trabalha, é responsável por seus atos somente perante a empresa em que exerce suas atividades e o impacto de seus relatórios recebem influência de sua subordinação. (CREPALDI, 2002).

O auditor externo, por sua vez, mantém uma atitude independente junto à empresa, sendo responsável pela emissão de seu relatório sobre a credibilidade das demonstrações contábeis examinadas.

Portanto, torna-se necessário que o auditor interno e o externo tenham uma relação profissional adequada, oferecendo à empresa melhorias para aprimoramento no controle de suas operações.

2.1.2.4 Relação entre Auditoria Interna e Auditoria Externa

As organizações devem procurar integrar os trabalhos da auditoria interna com os da auditoria externa, obtendo assim uma redução nos honorários do auditor externo conseqüentemente, no custo de seus trabalhos à empresa.

Segundo Crepaldi (2002, p. 50),

[...] 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. Isso traz a seguinte vantagem para a empresa em exame: reduz tempo de permanência do auditor externo no campo e reduz substancialmente o custo dos honorários dos mesmos [...].

Nota-se, que os trabalhos do auditor interno podem ser utilizados pelo auditor externo, havendo assim uma interação entre ambos. Deste modo, a empresa obtém vantagens, devido à redução dos trabalhos do auditor externo e conseqüentemente, de seus custos.

O auditor externo acompanha os trabalhos do auditor interno, devendo verificar, de acordo com Sá (2002, p. 473),

- se ao auditor interno está assegurada a inteira liberdade de ação, ou plena autonomia dentro da azienda;
- se o pessoal que trabalha na auditoria interna é qualificado e experiente;
- se a metodologia de trabalho é confiável;
- se as evidências conseguidas são adequadas;
- se a extensão dos exames é satisfatória e se os universos verificados são convincentes para uma opinião;
- se as falhas apontadas pela auditoria interna são consideradas e corrigidas pela administração.

Assim, é necessário que o auditor independente supervisione os trabalhos do auditor interno, garantindo que não haja a necessidade de serem refeitos, não ocorrendo duplicidades de tarefas.

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.

Os trabalhos da auditoria interna da organização auditada transmitem maior segurança ao trabalho do auditor independente. Pois assegura, a ele, que o

desempenho das atividades operacionais estão sendo acompanhadas, bem como evita a duplicidade de trabalhos e reduz os custos de ambas as partes, permitindo a identificação e resolução antecipada de problemas.

Deste modo, a auditoria externa e interna podem se completar, logo uma não elimina a necessidade da outra.

A auditoria também pode ser considerada como uma forma de inibição às possíveis realizações de fraudes pelos funcionários e/ou, até mesmo, pelos administradores da organização.

2.1.3 Normas Regulamentares e Procedimentos para os Trabalhos da Auditoria

As profissões estabelecem padrões técnicos que visam assegurar uma qualidade mínima específica necessária para a execução adequada dos trabalhos.

O auditor precisa levar em consideração as normas e procedimentos de auditoria, pois orientam na realização dos exames e na elaboração de seus relatórios.

Primeiramente, é necessário que se faça a distinção entre normas e procedimentos, para melhor compreensão.

Conforme Araújo, Arruda e Barretto (2008, p. 73), as normas de auditoria são aquelas que “proporcionam ao auditor uma orientação básica que o ajuda a determinar a extensão das medidas e dos procedimentos de auditoria a serem empregados para atingir seu objetivo”.

As normas são leis ou regras que unificam os trabalhos da auditoria, além de possibilitar uma orientação básica, ao auditor, na realização de seus trabalhos.

Em relação aos procedimentos de auditoria, Araújo, Arruda e Barretto (2008, p. 210), definem como sendo:

[...] os mecanismos utilizados pelo auditor para a obtenção de evidências ou provas que fundamentarão o relatório de auditoria. Representam o conjunto de técnicas ou métodos que permitem ao auditor obter elementos probatórios, de forma suficiente e adequada, para fundamentar seus comentários, opiniões e recomendações quando da elaboração de seu relatório. São os instrumentos utilizados para verificar se determinada condição está em conformidade com dado critério.

Deste modo, os procedimentos de auditoria são os métodos utilizados pelo auditor para obtenção de dados comprobatórios, a fim de fundamentar sua opinião sobre o trabalho realizado.

As normas de auditoria, portanto, se diferem dos procedimentos de auditoria. Percebe-se, então, que os procedimentos se relacionam com os atos a serem praticados, enquanto que as normas tratam das medidas de qualidade na execução desses atos e dos objetivos a serem alcançados com o uso dos procedimentos adotados.

Portanto, são procedimentos obrigatórios para a realização dos trabalhos de auditoria, os seguintes testes:

- **Testes de observância:** visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento.
- **Testes substantivos:** visam à obtenção de evidências quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade [...]. (JUND, 2001, p. 257).

Deste modo, destaca-se que os testes de observância estão relacionados com a validação dos controles internos, buscando verificar se os mesmos estão sendo executados de forma correta. Nada mais são do que a observação dos procedimentos. Enquanto os testes substantivos buscam verificar a exatidão dos dados contábeis, ou seja, os exames de saldos de balanços. Isto é, são a comprovação dos exames ou as evidências apuradas.

Segundo Araújo, Arruda e Barretto (2008), são procedimentos de auditoria necessários à execução dos trabalhos do auditor:

- **Exame de registros e documental:** verificam e analisam a adequação dos registros contábeis e auxiliares, também dos documentos comprobatórios dos fatos auditados, como: notas fiscais, duplicatas, contratos...;
- **Conferência de cálculos:** se destina a revisão dos cálculos realizados pela empresa auditada com o objetivo de verificar sua exatidão, como: conferência de somas, juros, impostos...;
- **Entrevistas:** são questões dirigidas aos auditados, utilizadas para esclarecer e detalhar procedimentos;
- **Inspeção física:** busca verificar a existência de bens ou pessoas, dentro da entidade auditada.
- **Circularização:** é a confirmação de informações e saldos da empresa com terceiros;
- **Observação:** é a análise dos fatos durante a sua ocorrência;
- **Correlação:** é a relação entre um fato examinado em uma área e seus impactos em outras, e;
- **Revisão analítica:** é a avaliação dos dados com base na aplicação de índices e na análise das variações.

Na elaboração de um programa de auditoria, o auditor determina quais as técnicas serão utilizadas e quais os procedimentos a serem seguidos para atingir seus objetivos. Salienta-se, também, que é por meio dos procedimentos de auditoria utilizados que o auditor obtém as evidências ou provas que fundamentarão seu relatório de auditoria.

A evidência de auditoria é necessária para fundamentar a opinião e o relatório do auditor. Sendo que, conforme a Resolução CFC nº. 1.217/09 que aprova a NBC TA 500,

[...] tem natureza cumulativa e é obtida principalmente a partir dos procedimentos de auditoria realizados durante o curso do trabalho. Contudo, ela também pode incluir informações obtidas de outras fontes, dentro e fora da entidade, como auditorias anteriores. Contudo, os seus registros contábeis são importantes fontes de evidência de auditoria.

Percebe-se que a evidência de auditoria são elementos probatórios, de forma suficiente e adequada, que fundamentam os comentários, opiniões e recomendações do auditor, quando da elaboração de seu relatório.

Em relação à avaliação do sistema contábil e controles internos, o auditor deve realizar o levantamento dos sistemas para verificar o grau de segurança proporcionado por eles e então definir o restante de seu trabalho, como os procedimentos de auditoria a serem utilizados.

O risco de auditoria pode ocorrer quando o auditor emitir uma opinião indevida sobre as demonstrações contábeis. Portanto, para a análise dos riscos de auditoria deve-se considerar a relevância em dois níveis:

- Em nível geral, considerando as demonstrações contábeis tomadas em seu conjunto, bem como os negócios, qualidade da administração, avaliação do sistema contábil e de controles internos e situação econômica e financeira da entidade; e
- Em níveis específicos, relativos ao saldo das contas ou naturezas e volume de transações. (CREPALDI, 2002, p. 123).

Assim, o trabalho do auditor de forma consistente, bem estruturado, minimizará os riscos da possibilidade de se emitir opinião inadequada em relação às demonstrações contábeis examinadas.

Crepaldi (2002, p. 114) afirma que,

As normas de auditoria, juntamente com os procedimentos para sua implementação, estabelecem a ordem e a disciplina na realização do trabalho. E o que é mais importante, a observância dessas normas leva à realização de auditorias completas e objetivas, com resultados e recomendações palpáveis, fundamentos passíveis de serem justificados.

Na execução de seus trabalhos, o auditor deve observar as normas profissionais estabelecidas e aprovadas pelas entidades responsáveis pela regulamentação e fiscalização de sua atividade.

2.1.3.1 Normas Brasileiras de Contabilidade do Auditor Independente

Para o exercício da atividade de auditor independente é exigido do profissional, o conhecimento das normas e procedimentos aplicáveis aos trabalhos de auditoria.

As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) classificam-se em Profissionais (NBC P) e Técnicas (NBC T). Sendo que, as normas profissionais impõem regras para o exercício da profissão, enquanto as técnicas estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados à contabilidade.

Portanto, as Normas Brasileiras de auditoria são regras ditadas pelo órgão regulador da profissão contábil e tem por objetivo a regulação da profissão e atividades, bem como estabelecer diretrizes a serem seguidas pelos profissionais no desenvolver de seus trabalhos, como pode ser analisado a seguir.

2.1.3.1.1 Normas Relativas à Pessoa do Auditor Independente

As normas profissionais de auditor independente representam as condições mínimas necessárias a serem observadas pelos auditores no desenvolvimento de seus serviços.

O exercício da atividade de auditoria independente requer do profissional uma série de exigências, dentre elas:

- A formação do curso superior em Ciências Contábeis;
- O exame de suficiência para registro no Conselho Regional de Contabilidade;
- O exame de qualificação técnica;
- A educação profissional continuada obrigatória, entre outras.

O auditor independente deve ser legalmente habilitado, registrado no CRC na categoria de contador e ter no mínimo 5 (cinco) anos de exercício na função de contador.

O auditor independente deve manter-se sempre atualizado. Para tanto, a educação profissional continuada é uma atividade programada, formal e reconhecida pelo CFC, que visa manter, atualizar e expandir os conhecimentos técnicos, indispensáveis à qualidade e ao pleno atendimento das normas que regem o exercício da atividade de auditoria de demonstrações contábeis.

Conforme a Resolução CFC nº 1.146/08, são submetidos à educação profissional continuada:

[...] os contadores com registro em Conselho Regional de Contabilidade (CRC), inscritos no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI); aqueles com cadastro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM); aqueles que exercem atividades de auditoria nas instituições financeiras, nas sociedades seguradoras e de capitalização e em entidades abertas de previdência complementar; aqui denominados auditores independentes e os demais contadores que compõem o seu quadro funcional técnico.

Contudo, a educação profissional continuada é exigida para todos os contadores citados acima, tendo o objetivo de mantê-los atualizados em relação aos conhecimentos técnicos necessários para o exercício de sua atividade.

O exame de qualificação técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), segundo a Resolução CFC nº 1.109/07, “tem por objetivo aferir o nível de conhecimento e a competência técnico-profissional necessários para atuação na área da auditoria independente”.

Portanto, o exame de qualificação técnica é aplicado aos contadores que desejam obter sua inscrição no CNAI, todavia necessitam comprovar seu registro no Conselho Regional de Contabilidade. Tal exame será aplicado pelo menos uma vez ao ano pelo Conselho Federal de Contabilidade.

De acordo com a Resolução do CFC nº 1.311/10, os conceitos sobre a independência devem ser aplicados pelos auditores para:

- (a) identificar ameaças à independência;
- (b) avaliar a importância das ameaças identificadas;
- (c) aplicar salvaguardas, quando necessário, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

O auditor, portanto, deve expressar sua opinião baseado nos elementos objetivos do exame realizado. Não deve se deixar influenciar por fatores estranhos, em sua ponderação e interpretação dos elementos examinados, seja por preconceitos, fatores materiais ou afetivos que pressuponham perda de independência.

Conforme Araújo, Arruda e Barretto (2008, p. 96), por ele ser responsável pela opinião que emite, deve:

[...] respeitar os princípios da moral, da ética e do direito, atuando com lealdade, idoneidade e honestidade no desempenho de suas atividades, assim como ter todo o zelo possível na execução de suas tarefas, em relação à sua conduta, à documentação de auditoria, aos prazos, ao tratamento dispensado aos clientes e aos demais interessados pelo seu relatório.

O auditor deve concentrar o máximo de cuidado e zelo profissional na execução do trabalho de auditoria e preparação de seu relatório.

Para determinação de seus honorários, mediante a avaliação dos serviços, o auditor deve considerar alguns fatores, sendo eles:

- 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 em 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. (RESOLUÇÃO CFC nº. 976/03).

Porém, o estabelecimento de honorários inferiores pelo auditor independente caracteriza-se como comportamento inadequado, constituindo infração ao Código de Ética Profissional do Contador.

Em relação à guarda da documentação, a Resolução nº. 821/97 do CFC estabelece que:

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

O auditor independente necessita manter guarda de toda a documentação relacionada com a emissão de seu relatório pelo prazo mínimo de cinco anos, para comprovação em casos de fiscalização do seu trabalho.

A Resolução do CFC nº. 1.100/07 trata do sigilo profissional que o auditor independente deve ter nas seguintes circunstâncias:

- a) na relação entre o auditor independente e a entidade auditada;
- b) na relação entre os auditores independentes;
- c) na relação entre o auditor independente e os organismos reguladores e fiscalizadores; e
- d) na relação entre o auditor independente e demais terceiros.

Portanto, o auditor independente tem a obrigatoriedade de não revelar, em nenhuma hipótese, as informações que obteve e tem conhecimento em função de seu trabalho na entidade auditada. Somente quando solicitado, por escrito e fundamentada pelo CFC e CRCs, deve exibir as informações e a documentação obtida durante o seu trabalho, a fim de demonstrar que o trabalho foi realizado de acordo com as normas de auditoria independente aplicáveis.

Desta maneira, entende-se que o auditor não deve romper o seu sigilo profissional, mantendo as informações referentes às entidades auditadas totalmente seguras, exceto quando houver obrigação legal para fazê-lo.

Araújo, Arruda e Barretto (2008) determinam que, a utilização dos mesmos profissionais de liderança deve ser eliminado, fazendo-se um rodízio a cada 5 anos consecutivos, podendo os mesmos retornar no intervalo mínimo de 3 anos, eliminando assim, o risco de perda da objetividade e do ceticismo, necessários na auditoria.

O profissional de auditoria deve sempre seguir as normas relacionadas à pessoa do auditor na execução de suas atividades, proporcionando-lhe maior segurança e conseqüentemente um maior profissionalismo e competência, a fim de manter a credibilidade de seu trabalho.

2.1.3.1.2 Normas Relativas à Execução dos Trabalhos

As novas NBC TAs resultaram do processo de convergência das normas brasileiras. Sendo que, são aplicáveis às demonstrações financeiras para períodos, completos ou intermediários, que se findem a partir de 30 de dezembro de 2010.

Deste modo, destacam-se as normas técnicas de auditoria independente que estão relacionadas diretamente ao tema deste estudo, entre elas às referentes aos objetivos e a conduta do auditor externo, a documentação da auditoria, ao planejamento, as evidências e por fim, sobre a formação de opinião e seus relatórios.

O auditor deve conduzir a execução dos trabalhos de auditoria em conformidade com as normas de auditoria, a fim de obter evidências adequadas para a formação de sua opinião e conseqüentemente, a emissão de seu relatório.

Em relação à NBC TA 200, a Resolução CFC nº. 1.203/09 traz os objetivos gerais do auditor ao conduzir a auditoria das demonstrações contábeis, sendo eles:

- (a) obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, possibilitando assim que o auditor expresse sua opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e
- (b) apresentar relatório sobre as demonstrações contábeis e comunicar-se como exigido pelas NBC TAs, em conformidade com as constatações do auditor.

O auditor deve estar atento as normas regulamentares à execução dos trabalhos, visando à adequação das demonstrações contábeis, a fim de formar maior convicção em sua opinião e na apresentação do seu relatório sobre as demonstrações financeiras.

Para tanto, o auditor deve considerar, sobretudo, as leis e regulamentos pertinentes à execução de seu trabalho. Nota-se então que, o auditor deve identificar as distorções sobre a determinação de valores e divulgação relevantes nas demonstrações contábeis referente a não conformidade com as disposições legais e regulamentares geralmente reconhecidas.

2.1.3.1.3 Normas Relativas ao Relatório do Auditor Independente

Em decorrência do novo padrão de normas de auditoria no Brasil, surge uma grande novidade para os usuários em geral das demonstrações financeiras,

que é o formato e a estrutura do parecer do auditor independente, que passa a ser denominado “relatório” do auditor independente.

O auditor, ao final de seus trabalhos, deve emitir sua opinião sobre as demonstrações contábeis da entidade a qual esta sendo auditada, destacando se tais demonstrações representam ou não adequadamente a realidade patrimonial e financeira da organização.

Essa opinião é expressa por meio do relatório da auditoria independente, que conforme Araújo, Arruda e Barretto (2008, p. 292),

[...] é a opinião manifestada ou declarada pelo auditor em decorrência de seus exames sobre as demonstrações contábeis. Por ele, o auditor informa aos administradores, sócios, investidores e demais interessados nas informações contábeis, de forma clara e objetiva, se concorda ou não com os fatos divulgados, apresentando as respectivas razões.

Para emitir sua opinião, segundo a Resolução CFC nº. 1.231/09 que aprova a NBC TA 700, o auditor especificamente deve avaliar, segundo os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável, se:

- (a) as demonstrações contábeis divulgam adequadamente as práticas contábeis selecionadas e aplicadas;
- (b) as práticas contábeis selecionadas e aplicadas são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável e são apropriadas;
- (c) as estimativas contábeis feitas pela administração são razoáveis;
- (d) as informações apresentadas nas demonstrações contábeis são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis;
- (e) as demonstrações contábeis fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações incluídas nas demonstrações contábeis; e
- (f) a terminologia usada nas demonstrações contábeis, incluindo o título de cada demonstração contábil, é apropriada.

A partir da avaliação efetuada, o auditor fornecerá uma opinião sobre a adequação ou não das demonstrações da empresa auditadas. Sendo que o auditor deverá expressar e embasar sua opinião, por escrito, em seu relatório.

As normas referentes ao relatório, Resolução do CFC nº 1.231/09, determinam o alcance da opinião formulada pelo auditor, sendo estas:

- (a) Em concordância com as práticas utilizadas na elaboração das demonstrações contábeis, afirmando que suas informações apresentam a real situação da entidade;
- (b) Quando um ou mais itens apresentam situações irregulares que afetam significativamente as demonstrações contábeis auditadas;

- (c) Constatação de efeitos que afetam substancialmente as demonstrações contábeis examinadas;
- (d) Não obtenção de comprovação suficiente para fundamento de sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

Desta maneira entende-se que o relatório é o resultado final da execução dos trabalhos do auditor, visto que é por meio dele que é expressa sua opinião.

2.1.3.2 Planejamento dos Trabalhos da Auditoria

Em uma auditoria, a fase de planejamento compreende as análises e os estudos preliminares para definir a amplitude do exame a ser realizado, cabendo ao auditor elaborar o plano e os programas de auditoria.

O plano de auditoria corresponde à documentação do planejamento em nível macro, já os programas de auditoria detalham as ações necessárias ao alcance dos objetivos de auditoria, definindo os procedimentos a serem aplicados. (ARAÚJO; ARRUDA; BARRETTO, 2008).

O planejamento, portanto, é o processo pelo qual o auditor estabelece objetivos ou metas para execução de seus trabalhos e determina a melhor maneira de atingi-las.

Em relação à NBC TA 300, a Resolução CFC nº. 1.211/09 dispõe que o planejamento da auditoria abrange a definição de uma estratégia para o desenvolvimento do trabalho de auditoria. Portanto, um planejamento adequado oferece as seguintes vantagens para a auditoria das demonstrações contábeis:

- auxiliar o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas importantes da auditoria;
- auxiliar o auditor a identificar e resolver tempestivamente problemas potenciais;
- auxiliar o auditor a organizar adequadamente o trabalho de auditoria para que seja realizado de forma eficaz e eficiente;
- auxiliar na seleção dos membros da equipe de trabalho com níveis apropriados de capacidade e competência para responderem aos riscos esperados e na alocação apropriada de tarefas;
- facilitar a direção e a supervisão dos membros da equipe de trabalho e a revisão do seu trabalho;
- auxiliar, se for o caso, na coordenação do trabalho realizado por outros auditores e especialistas.

Esse planejamento é amparado pela formulação de um programa de auditoria, isto é, de um roteiro de procedimentos aplicável a cada trabalho a ser executado.

O programa de auditoria, de acordo com Franco e Marra (2001, p. 297),

[...] prevê os procedimentos que deverão ser aplicados para que se possa alcançar o resultado desejado. Deve, entretanto, ser bastante amplo e flexível, para permitir alterações durante o andamento das verificações [...].

Diante disto, o programa de auditoria é um plano de ação voltado a orientar e controlar a execução dos exames de auditoria, possibilitando a obtenção do sucesso almejado, no desenvolver do trabalho. Contudo, devem ser revisados periodicamente, permitindo ao auditor fazer uma adaptação no programa referente às mudanças que ocorrem na organização e no contexto em que são aplicados.

Portanto, esses dois instrumentos, articulados entre si, devem estar estruturados de forma a servir como guia e meio de controle dos trabalhos a serem executados pelo auditor, sendo que as evidências obtidas devem ser registradas em seus papéis de trabalhos.

2.1.3.3 Papéis de Trabalho do Auditor

A partir dos procedimentos de auditoria utilizados para a execução dos trabalhos do auditor, surgem as evidências que devem ser compiladas pelo auditor em papéis de trabalho.

De acordo com a Resolução CFC nº. 1.206/09, a NBC TA 230 dispõe que o objetivo do auditor é preparar a documentação que forneça:

- (a) registro suficiente e apropriado do embasamento do relatório do auditor; e
- (b) evidências de que a auditoria foi planejada e executada em conformidade com as normas e as exigências legais e regulamentares aplicáveis.

Neste caso, a documentação de auditoria é o registro dos procedimentos de auditoria executados, ou seja, da evidência de auditoria obtida e conclusões alcançadas pelo auditor.

2.1.3.3.1 Conceito e Objetivo dos Papéis de Trabalho

A auditoria deve ser documentada por meio de papéis de trabalho, elaborados em meio físico ou eletrônico, que devem ser organizados e arquivados.

Conforme Resolução CFC nº 986/03, os papéis de trabalho da auditoria “constituem documentos e registros dos fatos, informações e provas, obtidos no curso da auditoria, a fim de evidenciar os exames realizados e dar suporte à sua opinião, críticas, sugestões e recomendações”.

Portanto, todas as provas e informações obtidas pelo auditor durante seus trabalhos, serão utilizadas para dar-lhe fundamento à sua opinião aos exames realizados.

Para Araújo, Arruda e Barretto (2008, p. 240), “representam o conjunto de documentos obtidos ou preparados pelo auditor, [...], que constituem a prova do trabalho executado e servem de fundamento dos comentários, observações, opiniões e recomendações emitidas”.

O resultado dos trabalhos de auditoria é apresentado no documento chamado relatório, onde o auditor expressa, claramente, suas conclusões, recomendações e providências a serem tomadas pela administração da entidade.

Almeida (2003, p. 67) complementa que, os principais objetivos dos papéis de trabalho são:

- atender às normas de auditoria geralmente aceitas;
- acumular as provas necessárias para suportar o relatório do auditor;
- auxiliar o auditor durante a execução de seu trabalho;
- facilitar a revisão por parte do auditor responsável, a fim de assegurar-se de que o serviço foi efetuado de forma correta;
- servir como base para avaliação dos auditores;
- ajudar no trabalho da próxima auditoria (um conjunto de papéis de trabalho bem preparados serve de guia na auditoria do outro exercício social, concorrendo para que ela seja conduzida de forma mais eficiente);
- representar na Justiça (no caso de ser movida uma ação contra o auditor ou a firma de auditoria) as evidências do trabalho executado.

Nota-se que, os papéis de trabalho documentam os exames ou verificações efetuadas pelo auditor. Neles, estão contidos os registros do planejamento preliminar para os trabalhos a serem executados bem como, os procedimentos utilizados no decorrer dos exames e suas conclusões.

2.1.3.3.2 Elaboração e Conteúdo dos Papéis de Trabalho

A preparação dos papéis de trabalho tem o intuito de ajudar no desenvolvimento dos exames, dar sustentação as informações obtidas, identificar e documentar as deficiências encontradas, além de comprovar os trabalhos realizados pelo auditor.

O auditor, para a elaboração dos papéis de trabalhos, deve considerar as seguintes regras básicas:

- **Precisão:** devem ser elaborados sob extremo rigor técnico, não podendo conter informações imprecisas e inadequadas;
- **Concisão:** deve ser concisos, de forma que qualquer interessado entenda sem a necessidade de explicações da pessoa que os elaborou.
- **Praticidade:** devem ser práticos para economizar tempo na sua elaboração, assim como no processo de revisão;
- **Objetividade:** os papéis de trabalho devem ser objetivos, de forma que se entenda a finalidade dos exames e até onde o auditor pôde chegar.
- **Clareza:** os papéis de trabalho devem ser elaborados de forma clara para não prejudicar sua compreensão.
- **Lógica:** devem ser elaborados de forma lógica e racional, na seqüência natural do objetivo a ser atingido.
- **Compleitude:** devem conter todas as informações necessárias para fundamentar a emissão da opinião do auditor, ou seja, devem ser completos por si só. (ARAÚJO; ARRUDA; BARRETTO, 2008).

Portanto, os papéis de trabalhos devem ser elaborados cuidadosamente, evitando-se a omissão de fatos importantes e eliminando-se as considerações desnecessárias.

Em relação ao seu conteúdo, os papéis de trabalhos devem conter os seguintes itens:

- **Fonte das informações obtidas:** demonstrar as fontes ou documentos básicos que serviram para o exame, por exemplo: conta do razão, registro da folha de pagamento de um determinado mês, etc.
- **Escopo dos trabalhos efetuados:** expor claramente sobre a extensão de seus exames e dos procedimentos seguidos, bem como dos cálculos e exames efetuados.
- **As informações e fatos importantes:** descrever as informações e fatos importantes, a fim de complementar o suporte para conclusão dos trabalhos efetuados.
- **Conclusões:** representam a opinião do auditor, que executou os trabalhos, sobre a adequação ou não dos procedimentos e controles. (ARAÚJO; ARRUDA; BARRETTO, 2008).

Assim, compreende-se que nos papéis de trabalho devem ser expostas as informações que o auditor considerar pertinentes e significantes, de maneira clara e objetiva, alcançadas durante os trabalhos de auditoria.

2.1.3.3.3 Tipos de Papéis de Trabalho

Os papéis de trabalho comprovam os trabalhos executados pelo auditor e fundamentam a sua opinião. Conforme Basso (2005), os principais e mais comuns tipos de papéis de trabalho são:

- **Programa de auditoria:** é primeiro papel de trabalho, no qual serão expostos as ações a serem praticadas;
- **Balancete de trabalho:** considerado como a base fundamental dos papéis de trabalho, nele estão relacionadas todas as análises;
- **Análise de contas:** esse papel é adequado para anotar informações retiradas do exame das contas do razão, sendo exposta a composição do saldo da conta;
- **Lançamento de ajustes e/ou de reclassificação:** são reunidos os lançamentos de ajustes e de reclassificação recomendados pelo auditor, sendo considerado indispensável para a obtenção das demonstrações contábeis reais;
- **Conciliação:** são registradas as informações decorrentes de conciliações de contas contábeis da empresa com as contas externas de várias procedências, verificando o grau de fidelidade dos registros contábeis da entidade;
- **Memorando:** papel de trabalho considerado simples, pois possui intuito de relatar acontecimentos acompanhados pelo auditor no seu trabalho e também em procedimentos descritivos de exame em documentos;
- **Pontos de recomendação:** destinado a anotar observações quanto às falhas encontradas na empresa auditada.

Portanto, os tipos de papéis de trabalho estão relacionados aos procedimentos, escolhidos pelo auditor, na realização da auditoria.

Conforme Crepaldi (2002, p. 259), os papéis de trabalho incluem:

[...] balancetes, lançamentos retificativos, análises de contas, esquemas, conciliações, resumos de informações, comentários, explicações, programas de auditoria, respostas a pedidos de confirmação, cálculos por escrito, rascunhos de demonstrações contábeis, cópia de correspondência, assim como qualquer outro material escrito que o auditor prepara ou julga necessário ao cumprimento de sua tarefa.

Oportuno destacar que, por conterem documentos e informações obtidas sobre a entidade auditada, os papéis de trabalho são de natureza exclusivamente confidencial, que não podem ser utilizados em benefício próprio ou de terceiros. Sendo estes, de propriedade do auditor e arquivados pelo prazo de cinco anos, a partir da data de emissão do seu relatório.

Logo, é necessário que o auditor tenha o máximo de cuidado na elaboração dos seus papéis trabalho, pois subsidiam a formação de sua opinião em relação aos exames realizados.

2.2 Dos Controles Internos

O controle interno, em uma organização, mostra-se como uma importante ferramenta na produção de dados contábeis e informes gerenciais confiáveis e seguros. Pois, a criação de sistemas de controles propicia a normatização e a padronização dos procedimentos, que busca o bom funcionamento da empresa, o alcance de metas propostas e, conseqüentemente, a proteção de seu patrimônio contra possíveis fraudes.

2.2.1 Conceito e Objetivo do Controle Interno

As informações contábeis, de modo algum, devem ser apresentadas de forma incorretas ou incompletas aos gestores, pois os mesmos tomam estas informações como base para as tomadas de decisões, podendo gerar sérios prejuízos à organização. Com o intuito de evitar ou minimizar essas situações inadequadas, as empresas passam a utilizar um sistema de controle interno.

A palavra controle, consultando o Dicionário Aurélio (2011), é encontrada como sendo uma “verificação administrativa”, enquanto o termo interno determina “algo que está dentro”. Evidencia-se então, que a definição básica de controles internos representa a verificação das atividades efetuadas internamente na empresa.

O controle interno compreende, conforme Jund (2001, p. 192), “o plano de organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados numa empresa para proteger seus ativos, verificar a exatidão operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.”

Percebe-se então, que o controle interno representa, em uma organização, o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos básicos de garantir informações adequadas à tomada de decisões. Além de, estimular respeito e obediência às políticas da administração, proteger os ativos e promover a eficiência e eficácia operacional, visando aos interesses da empresa.

Complementando esse conceito, Jund (2001, p. 193) destaca que sua finalidade “é estabelecerem-se padrões, medir o desempenho real e agir preventivamente, assegurando que não ocorram erros potenciais, através do controle de suas causas.”

Assim, o controle interno age como uma ação preventiva, impedindo ou minimizando a ocorrência de possíveis erros, contribuindo ainda no estabelecimento de padrões.

Para atingir esses objetivos, Franco e Marra (2001, p. 267) definem como sendo meios de controle interno:

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

Percebe-se que são vários os meios utilizados para verificar e acompanhar os procedimentos realizados em uma organização. Mas, conforme Franco e Marra (2001), a eficiência dos controles internos gera economia de tempo utilizado pelo auditor na empresa auditada e conseqüentemente menor gasto por parte da mesma com o trabalho da auditoria.

Os controles internos podem detectar ou corrigir problemas, erros e fraudes, também atua na prevenção, funcionando como um guia na execução de processos e tarefas, além da definição das responsabilidades e atribuições.

Almeida (2003, p. 51) enfatiza sobre a importância da definição das atribuições aos colaboradores para:

- assegurar que todos os procedimentos de controles sejam executados;
- detectar erros e irregularidades;
- apurar as responsabilidades por eventuais omissões na realização das transações da empresa.

O ideal é que todas as empresas mantenham um manual interno de atribuições, que contenha todas as informações, definidas e limitadas, pertinentes a cada função, garantindo que todos os trabalhos executados estejam de acordo com as políticas estabelecidas pela alta administração das empresas.

Posto as definições acima, os controles internos visam à continuidade dos negócios da organização, minimizando sua exposição a eventos desfavoráveis que possam afetar seu desempenho.

2.2.2 Classificação dos Controles Internos

Com vista a se estabelecer a área dos exames e a extensão dos trabalhos sobre os controles internos, foram subdivididos em dois grupos: controles contábeis e controles administrativos.

Os controles contábeis, segundo Crepaldi (2000, p. 205), “compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que têm ligação com a proteção do patrimônio da empresa e integridade dos registros contábeis.”

Com base no conceito acima, Jund (2001, p. 196) descreve que os controles contábeis têm por objetivo permitir que:

- as transações sejam registradas, quando necessário, permitindo a elaboração periódica de demonstrações contábeis e a manutenção do controle contábil sobre os ativos.
- as transações sejam efetuadas de acordo com a autorização geral ou específica da administração.
- o acesso aos ativos seja permitido com autorização.
- os ativos registrados contabilmente sejam comparados com as existências físicas em intervalos razoáveis e se tomem ações adequadas, em relação a qualquer diferença constatada.

Nota-se então, que os controles contábeis estão ligados à proteção e integridade da empresa e possuem a finalidade de resguardar a veracidade e autenticidade das transações da empresa.

Entretanto, conforme Jund (2001, p. 196), os controles administrativos “compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a eficiência operacional, bem como o respeito e a obediência às políticas administrativas.”

Sendo assim, enquanto os controles contábeis buscam verificar se os registros são verdadeiros, os administrativos cuidam da eficiência das operações, verificando se as regras preestabelecidas estão sendo cumpridas.

Demonstram-se, na figura abaixo, os seguintes exemplos de controles:

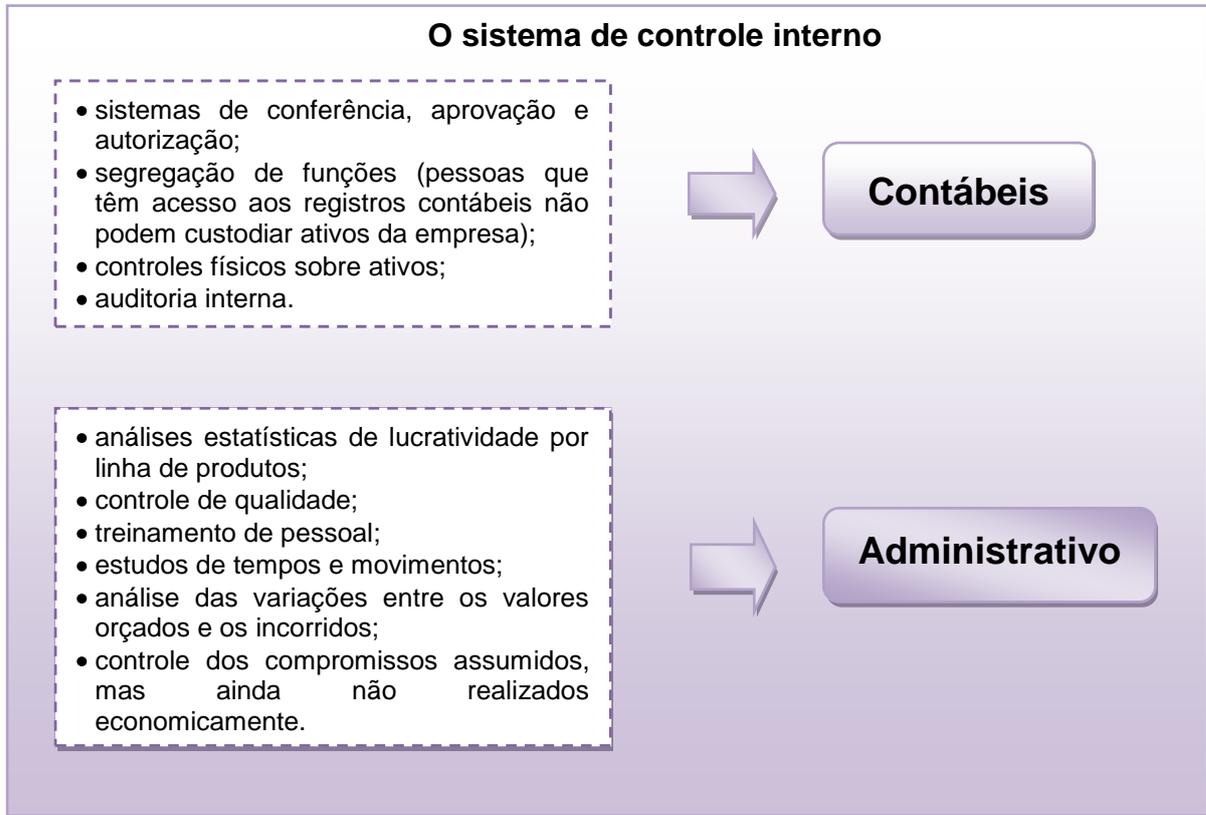


Figura 1: Representação gráfica dos sistemas de controles internos

Fonte: Adaptado pela autora (apud CREPALDI, 2002).

Cabe ressaltar, que na gestão de uma empresa deve-se levar em consideração tanto os controles contábeis quanto os administrativos, pois juntos eles oferecem maior exatidão às informações, considerando todas as áreas da organização e oferecendo subsídios aos gestores em suas decisões.

2.2.3 Importância do Controle Interno

A implantação de um adequado sistema de controles internos possibilita à organização evidenciar o real cenário em que está inserida, servindo também de base para suas tomadas de decisões.

Além de proporcionar à organização credibilidade, segurança e integridade aos informes contábeis e administrativos, minimiza os riscos de erros e/ou fraudes nas operações realizadas. (SÁ, 2002).

Percebe-se que, estes fatores servem de base para a correção dos pontos falhos existentes, contribuindo também na ampliação dos negócios e na continuidade da empresa.

Neste sentido Attie (2001, p. 200) afirma que,

A importância do controle interno fica patente a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto. A confiabilidade dos resultados gerados por esse fluxo que transforma simples dados em informações a partir das quais os empresários utilizam-se de sua experiência administrativa, tomam decisões com vistas no objetivo comum da empresa, assume vital importância.

O sistema de controles internos é uma ferramenta importante, que pode ser utilizada pela administração com objetivo de obter informações seguras e eficientes sobre todas as operações e até mesmo sobre as próprias práticas administrativas.

Os controles internos são fundamentais nas operações de uma organização, pois colaboram com: a salvaguarda dos seus ativos, o desenvolvimento de seus negócios, e conseqüentemente, com o resultado de suas operações, adicionando valor à entidade.

Para Attie (2001), a importância do controle interno pode ser resumida considerando os seguintes fatores:

- quanto maior é a entidade social, mais complexa é sua organização estrutural, sendo que a administração, para controlar as operações eficientemente, necessita de relatórios e análises concisos, que reflitam a situação da companhia;
- a responsabilidade pela salvaguarda dos ativos da companhia e pela prevenção ou descoberta de erros ou fraudes é da administração, sendo indispensável a manutenção de um sistema de controle interno adequado para a execução correta dessa responsabilidade;
- um sistema de controle que funcione adequadamente, pois constitui a melhor proteção, para a companhia, contra as fraquezas humanas, reduzindo a possibilidade de que erros ou tentativas fraudulentas permaneçam encobertos por muito tempo e permitam à administração produzir maior confiança na adequação dos dados.

A organização que dispõe de um sistema de controle interno possui controle sobre suas operações, proteção dos ativos, além de proporcionar a prevenção de erros e até mesmo fraudes. Contudo, possui veracidade de que os relatórios emitidos representam a real situação da organização.

Migliavacca (2004, p. 20) afirma que, “por intermédio de procedimentos de controle determinados pela direção, a empresa procura proteger seus ativos de

eventuais roubos, perdas, uso indiscriminado ou danos morais (conceito e imagem da empresa).” Para que isto seja alcançado efetivamente, os procedimentos estabelecidos devem ser seguidos e revisados periodicamente, possibilitando um ajuste constante dos controles para atender ao seu real objetivo.

O controle interno, em uma entidade, tem como objetivos a proteção dos ativos, a geração de dados contábeis confiáveis e o auxílio à administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Conforme Fayol (apud DIAS, 2006, p. 3), “o controle consiste em verificar se tudo ocorre em conformidade com o plano adotado, com instruções emitidas e com princípios estabelecidos. Tem por objetivo assinalar as falhas e erros, para retificá-los e evitar sua reincidência”.

A partir dos conceitos citados, verifica-se a importância da utilização dos controles de forma minuciosa em qualquer organização, seja ela microempresa, de pequeno ou grande porte. Logo, o sistema de controles internos, implantado e monitorado corretamente, proporciona à administração o acompanhamento dos resultados com um elevado nível de confiança nos dados apresentados, para utilização em seu processo decisório.

Contudo, as empresas buscam atingir seus objetivos por meio do estabelecimento de rotinas, conhecidas como sistemas, que devem obedecer aos princípios fundamentais dos controles internos.

2.2.4 Princípios Fundamentais dos Controles Internos

Os princípios de controle interno devem ser adotados pelas organizações, de maneira a prevenir erros e irregularidades em suas operações.

Segundo Almeida (2003, p. 220), os princípios de controles internos “constituem-se no conjunto de regras, diretrizes e sistemas que visam o atingimento de objetivos específicos”.

Assim, todos os procedimentos e regras utilizadas para alcance de objetivos específicos podem ser classificados como princípios de controle interno.

De acordo com Almeida (2003) são considerados princípios fundamentais de controles internos:

- Responsabilidade: detectar erros e irregularidades, assegurar que todos os procedimentos de controles sejam executados e apurar responsabilidades.
- Rotinas internas: a empresa deve definir no manual de organização todas as suas rotinas internas, através de formulários internos e externos.
- Acesso aos ativos: a empresa deve limitar o acesso dos funcionários a seus ativos e estabelecer controles físicos sobre esses.
- Segregação de funções: consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não possa ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, por serem funções incompatíveis dentro do sistema de controle interno.
- Controle dos ativos com os registros: os ativos devem ser confrontados periodicamente com os registros da contabilidade.
- Amarrações do sistema: devem ser registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência.
- Auditoria interna: verificar se as normas internas estão sendo seguidas, avaliando a necessidade de novas normas internas ou de modificação das já existentes.
- Custos versus benefícios: o custo dos controles internos de uma entidade não deve ser superior aos benefícios que deles se esperam.

Percebe-se que, os princípios de controles internos são utilizados pela empresa a fim de, estabelecer procedimentos que possibilitem o alcance de algo almejado.

Cabe ressaltar, que a administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de seu cumprimento pelos funcionários e por sua modificação, visando adaptá-lo às novas circunstâncias e a continuidade dos negócios da empresa. (CREPALDI, 2000).

Em suma, os princípios fundamentais do controle interno são distintos entre as empresas, pois cada uma deverá estabelecê-los dentro de sua realidade e estrutura e mantê-los em frequentes avaliações.

2.2.5 Avaliação do Controle Interno

Para avaliar o sistema do controle interno é extremamente necessário que se conheça os princípios e procedimentos adotados pela empresa, ou seja, que tenha conhecimento do funcionamento do sistema e de suas rotinas operacionais.

Diante disto, Sá (2002, p. 106) conceitua a avaliação do controle interno como sendo “o processo auxiliar de auditoria através do qual medimos a capacidade

dos meios utilizados por uma empresa ou instituição para proteger seu patrimônio e os objetivos deste”.

Logo, avalia-se o controle interno da organização a fim de observar a real capacidade dos procedimentos utilizados de proteção, em relação ao patrimônio e objetivos da empresa.

A avaliação do sistema de controle interno compreende:

- determinar os erros e 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. (CREPALDI, 2002, p. 227).

A avaliação dos controles internos tem fundamental importância por parte da auditoria, pois é por meio deles que se formam as bases para dar início aos trabalhos, além de serem indispensáveis no processo da tomada de decisão, produzindo as informações que os gestores necessitam para conduzirem os seus negócios.

Também, por meio da avaliação do controle interno podem-se determinar irregularidades existentes e possíveis fraudes. Para tanto, salienta-se, que os controles internos apresentam algumas limitações.

2.2.6 Limitações dos Controles Internos

Existem algumas restrições ao controle que, em verdade, não são falhas e devem ser consideradas dentro de limites de tolerância na análise dos controles internos.

Os autores, Boynton, Johnson e Kell (2002, p.322), defendem que os controles internos podem apenas fornecer segurança razoável para a administração, pois identificam as seguintes limitações:

- Erros de julgamento: ocasionadas por decisões empresariais equivocadas em função de informações inadequadas;
- Falhas: podem ocorrer quando há falta de entendimento de instruções, distração ou cansaço, além das trocas de funcionários temporários ou permanente;
- Conluio: indivíduos que agem conjuntamente com o intuito de perpetrar e esconder fraude.
- “Atropelamento” pela administração: a administração pode passar por cima de procedimentos ou políticas estabelecidas, com objetivos ilegítimos.

Para que a administração alcance os resultados pretendidos, é de fundamental importância a implantação de controles internos adequados. Entretanto, tão importante quanto implantar os controles internos é mantê-los, garantindo sua efetividade mediante constante atualização e acompanhamento.

De acordo com Sá (2002), é necessário analisar de que maneira isso será efetuado, tanto para avaliar sua viabilidade quanto para poder julgar sua qualidade após sua implantação.

Deste modo, é importante que a administração da empresa promova políticas administrativas que minimizem a possibilidade de ocorrência de erros ou fraudes em todas as áreas da organização, principalmente na área de Suprimentos.

2.3 Da Área de Suprimentos

A área de Suprimentos envolve todas as atividades e processos necessários para fornecer ao consumidor final um determinado produto ou serviço.

Para Arnold (1999, p. 30), “o suprimento inclui todas as atividades envolvidas em movimentar bens, do fornecedor para o início do processo produtivo e do final do processo produtivo até o consumidor”.

A área de Suprimentos, conforme Baily et al (2000), divide-se em:

- Setor de Compras;
- Setor de Estoques.

Pelo fato da necessidade das empresas por controle frequente em suas operações, ambos os setores são fundamentais para a obtenção de segurança em seus processos.

2.3.1 Função e Objetivo das Compras

Em qualquer empresa a necessidade de comprar melhor é enfatizada por todos os empresários juntamente com a necessidade de estocar em níveis adequados.

A função compras é vista como parte integrante da cadeia de suprimentos das empresas, tendo a responsabilidade principal de localizar fontes adequadas de suprimentos e de negociar preços. (ARNOLD, 1999).

Portanto, as compras devem ser negociadas corretamente, possibilitando a redução de custos do processo operacional e conseqüentemente a permanência no mercado.

A atividade de compras tem por finalidade, para Viana (2002, p. 42), “suprir as necessidades da empresa mediante a aquisição de materiais e/ou serviços, emanadas das solicitações dos usuários, objetivando identificar no mercado as melhores condições comerciais”.

Arnold (1999, p. 209) complementa que, a função de compras possui os seguintes objetivos:

- obter mercadorias e serviços na quantidade e com a qualidade necessária;
- obter mercadorias e serviços ao menor custo;
- garantir o melhor serviço possível e pronta entrega por parte do fornecedor;
- manter boas relações com os fornecedores e desenvolver fornecedores potenciais.

Deste modo, a função de compras envolve as negociações em relação a preços, prazos de entrega, especificações de fornecimento e condições de pagamento, visando à empresa maximizar seus recursos e reduzir seus custos.

Conforme Baily et al (2000, p. 85), “a função de compras é importante sempre que a organização gastar parte significativa de seu faturamento na aquisição dos bens e serviços necessários para o negócio”.

A empresa necessita, neste caso, que o setor de compras realize boas negociações, pois grande parte de seus recursos serão utilizados na compra de materiais, a fim de dar continuidade à atividade da empresa.

O CRC-SP/IBRACON (2000, p. 97) ressalta que,

[...] além das operações de compras de insumos de produção, esta função também se encarrega das compras de equipamentos, materiais de insumos interno, serviços de manutenção, que em linhas gerais, seguem os mesmos procedimentos das compras de matérias-primas.

O autor afirma ainda, que “é fundamental que sejam estabelecidos critérios de aprovação de operações, de modo a assegurar que as compras se destinam aos fins adequados e estabelecidos pela empresa para evitar compra de itens em excesso ou desnecessários.” (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE, 2000, p. 97).

O setor de Compras, portanto, tem a função de adquirir materiais para suprir a necessidade da empresa em seu processo, buscando sempre as melhores condições nas aquisições de bens e serviços, como: preço, prazo de entrega, qualidade, entre outros. Sendo esta função essencial para a sua continuidade.

2.3.1.1 Perfil do Comprador

Recentemente, a função de comprador era atribuída ao dono da empresa que negociava desde as condições de pagamento até os prazos de entrega. O padrão atual exige que o comprador possua qualificações, bem como a arte de negociar, essenciais na prática das transações.

As principais características do comprador, as quais norteiam sua conduta profissional, conforme Viana (2002, p. 179), é “ser bom negociador, ter iniciativa e capacidade de decisão, bem como objetividade e idoneidade”.

O comprador deve ter responsabilidade e autoridade sobre seus atos, condições indispensáveis para o exercício de suas funções.

Portanto, o responsável pela atividade de compras deve ter uma conduta ética e atenta às normas e os procedimentos impostos pela administração da empresa, estando à busca do crescimento da empresa e conseqüentemente de seu desenvolvimento profissional.

Como forma de garantir a proteção de suas operações, mostra-se de grande importância, nas organizações atuais, a utilização do sistema de controles internos no setor de Compras.

2.3.1.2 Controle Interno no Setor de Compras

O controle de Compras é importante, em qualquer organização, para avaliar a verdadeira necessidade da compra e manter o nível adequado para suprir o processo da empresa.

Coqueiro (2009, p. 8) destaca as principais ferramentas de controle interno para o setor de Compras:

- 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;

Percebe-se que, os controles internos utilizados para o setor de Compras devem ser executados de forma eficiente, sendo que as compras realizadas devem estar sustentadas por documentação pertinente à operação, como cotação de preços, ordem de compra e nota fiscal, entre outras.

O sinal de demanda, para Martins e Alt (2001, p. 96), “é a forma sob a qual a informação chega à área de compras para desencadear o processo de aquisição de bem material [...], sendo por meio da requisição de compras manifestada a sua necessidade de comprar um item para uso em benefício da empresa”.

O sistema de controle, desse setor, inicia-se na produção com a preparação e o envio de uma requisição de compras, no qual cabe a empresa determinar quem deve autorizar o pedido para efetuação da referida compra.

As requisições de compra, conforme Arnold (1999, p. 210), deve conter as seguintes informações:

- identidade do requisitante, aprovação assinada, e conta em que será debitado o custo.
- especificação do material;
- quantidade e unidade de medida;
- data e local de entrega exigidos;
- qualquer outra informação complementar necessária.

Este documento, normalmente, é originado no Almoxarifado, devendo conter informações referentes ao que comprar, sua quantidade, prazo e local de entrega, fornecedores aprovados, últimos preços e quaisquer outras informações necessárias.

O passo seguinte é a seleção de fornecedores, onde prepara-se uma lista, classificando-os pela qualidade dos produtos, preços, serviços e confiabilidade de entrega. (CRC-SP/IBRACON, 2000).

Ressalta-se, que se faz necessário a existência de, no mínimo, três orçamentos de compras. Sendo que a cotação de preços, conforme Dias (2009, p. 252), “é o registro do preço obtido da oferta de diversos fornecedores em relação ao material cuja compra foi solicitada”.

Após a seleção de fornecedores e cotação de preços deve-se realizar a análise de preços, onde são levados em consideração todos os dados recebidos e comparando-os, a fim de estabelecer os fornecedores e as condições necessárias à empresa.

A empresa deve manter o cadastro de seus fornecedores atualizado e a cotação de preços deve ser efetuada semestralmente, para evitar possíveis problemas.

Todas as transações de compras, segundo Júnior (2000, p. 98), “devem ser evidenciadas por ordens de compra pré-numeradas, com cópia para o departamento de contas a pagar, para que sejam comparadas com as notas fiscais dos fornecedores e com os relatórios de recebimento.”

Com base na figura 2, percebe-se que a partir da verificação da necessidade de compras pelo controle de estoque, o material é requisitado para o setor de Compras, onde são efetuadas cotações de preços e selecionada a empresa fornecedora, em seguida, realiza-se o cadastro do fornecedor e envia-lhe o pedido.

Portanto, o fluxograma abaixo demonstra, de forma simplificada, o processo de compras.

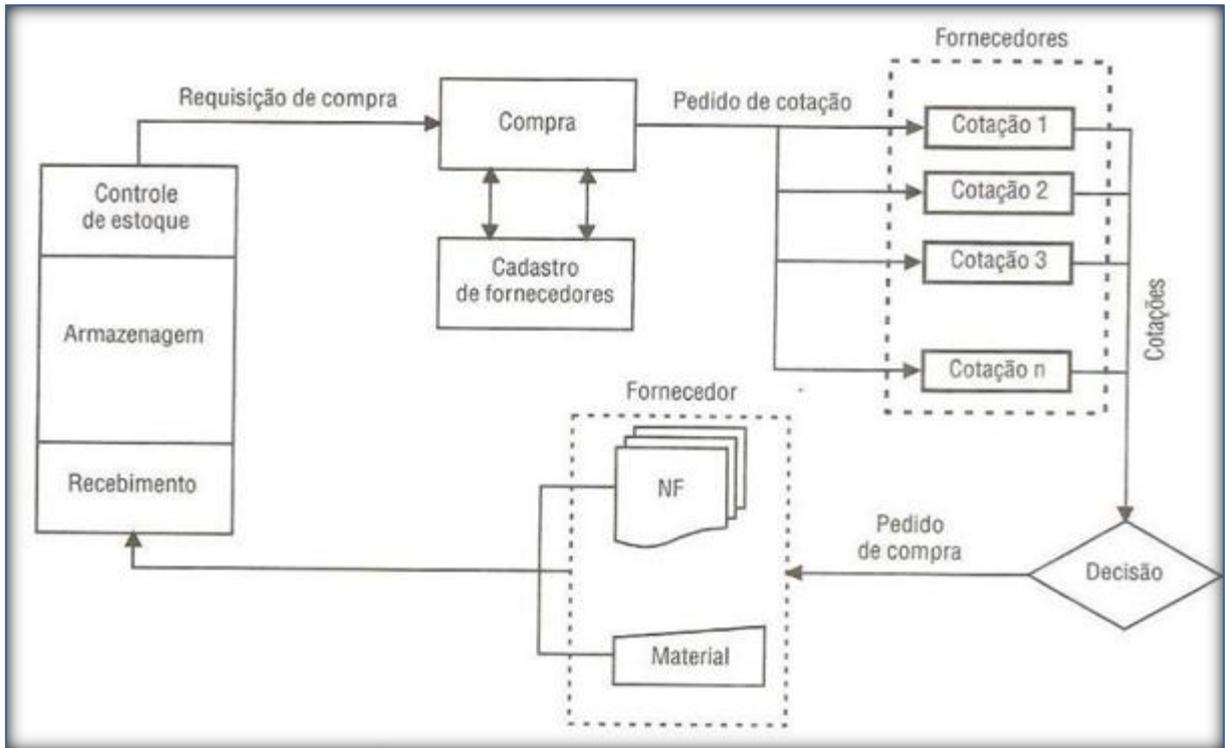


Figura 2: Fluxograma do processo de compra.

Fonte: (BAILY et al, 2000, p. 87).

O pedido de compra é o contrato formal entre a empresa e o fornecedor classificado. Segundo Pozo (2007, p. 160), “os pedidos de compras devem sempre ser entregues mediante protocolo, para registro e validação.”

O fornecedor, por sua vez, emite a nota fiscal e envia o material, que deve ser recebido, conferido e armazenado na empresa.

Também compete à área de Compras, de acordo com Martins & Alt (2001, p. 65), “o cuidado com os níveis de estoque da empresa, pois embora altos níveis de estoque possam significar poucos problemas com a produção, acarretam um custo exagerado para sua manutenção.”

Neste caso, a empresa necessita de um bom controle que forneça informações precisas referentes às mercadorias em estoque, para que sejam realizadas compras somente para suprir suas necessidades, evitando manter estoques elevados.

Para um bom controle interno, conforme Júnior (2000, p. 98), “o departamento de compras não deve envolver-se com o recebimento das mercadorias.”

Após a realização da compra, deve-se levar em consideração a questão da guarda, em um local próprio, dos materiais adquiridos pela empresa.

2.3.2 Setor de Almoxarifado

Qualquer empresa deve ter um local próprio para a guarda de materiais destinados a produção ou a revenda, o Almoxarifado.

Viana (2002, p. 272) define Almoxarifado como o “local destinado à fiel guarda e conservação de materiais [...], tendo a função de destinar espaços onde permanecerá cada item aguardando a necessidade do seu uso [...]”.

O Almoxarifado possui as seguintes atribuições:

- receber para guarda e proteção os materiais adquiridos pela empresa;
- entregar os materiais mediante requisições autorizadas aos usuários da empresa e;
- manter atualizados os registros necessários. (VIANA, 2002, p. 275).

Portanto, são dirigidas ao Almoxarifado todas as mercadorias adquiridas pela empresa, a fim de guardá-las e protegê-las. Os materiais, somente, serão entregues perante requisições solicitados pelos responsáveis, seja para consumo na empresa ou para o atendimento de terceiros.

Logo, o setor de Almoxarifado dispõe das funções de recepção, organização e disposição dos materiais adquiridos pela empresa, ou seja, os guarda em estoque.

2.3.2.1 Definição de Estoque

Os estoques podem ser considerados como sendo os materiais que são armazenados pela empresa, os quais podem ser empregados no processo comercial ou industrial.

Conforme Almeida (2003, p. 175), “os estoques são bens destinados à venda ou à fabricação, relacionados com os objetivos e atividades da empresa.”

As Compras e os Estoques são o ponto fundamental da gestão operacional da empresa, sendo necessário saber quanto comprar e qual o estoque mínimo, para evitar falta de capital de giro.

Em empresas industriais, a complexidade dos estoques aumenta, conforme CRC-SP/IBRACON (2000), pelo fato de o produto ser elaborado total ou parcialmente na companhia, tendo a necessidade de controlar os recursos (matéria-prima, mão-de-obra, gastos gerais etc.) que serão utilizados no processo produtivo, como também, as fases de produção e armazenamento do produto acabado.

A razão das empresas manterem estoques relaciona-se com a previsão de seu uso em um futuro imediato. Porém, muitas vezes os níveis de estoques tornam-se elevados, aumentando os custos de manutenção à empresa.

Deste modo, as organizações mantêm o estoque, pelas seguintes razões:

- impossibilidade de ter-se os materiais em mãos na ocasião em que as demandas ocorrem;
- benefício obtido em função das variações dos custos unitários;
- redução da frequência dos contratos com o mercado externo;
- segurança contra os riscos de produção do mercado fornecedor. (VIANA, 2002).

Os estoques, em qualquer organização, representam recursos que possuem valor econômico, ou seja, investimento. Para tanto, deve-se ter conhecimento dos tipos de estoques que geralmente são estocados pelas empresas.

2.3.2.2 Tipos de Estoques

Os estoques representam a geração de receitas em uma entidade, sendo compostos por bens adquiridos de terceiros, com a intenção de comercialização, produção e de uso e consumo.

Os estoques constituem uma grande parcela dos ativos da empresa e, segundo Gelatti et al (2007), compreendem:

- **Mercadorias para revenda:** 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, para fins contábeis, adotam a prática de já lançar tais estoques como despesas no momento da compra, somente mantendo controle quantitativo, pois muitas vezes representam uma quantidade muito grande de itens, mas de pequeno valor total.

Ressalta-se que a utilização dos controles internos no setor de Estoques é fundamental para todas as empresas independente de seu tamanho e de sua atividade, seja ela comercial ou industrial.

Portanto, as empresas necessitam protegê-lo, para isso devem manter um controle preciso sobre este setor.

2.3.2.3 Sistemas de Controles para o Setor de Almoxarifado

Os materiais empregados no setor de Almoxarifado constituem o processo da empresa, deste modo o setor carece de controles eficientes com o objetivo de evitar possíveis desvios e fraudes que prejudicam e comprometem a sua boa administração.

Conforme Viana (2002, p. 275), “o controle dos estoques depende de um sistema eficiente, o qual deve fornecer, a qualquer momento, as quantidades que se encontram à disposição e onde estão localizadas [...]”.

Lindstaedt e Miotto (2006, p. 67) complementam, que o sistema de controle de estoque:

[...] deve prever rotinas de registros quanto ao consumo, ao reabastecimento, as devoluções, a obsolescência dos produtos, dentre outros, a fim de manter atualizadas as informações do nível de estoque, importantes para a programação de produção e também para o gerenciamento do valor financeiro mantido nos estoques.

Os controles internos no setor de Almoxarifado têm a função de controlar as entradas e saídas de mercadorias, promovendo o bom armazenamento e mantendo todos os registros necessários atualizados.

Almeida (2003, p. 233) destaca que os objetivos dos controles internos nos estoques 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).

O setor de Estoque – Almoxarifado, portanto, deve sempre estar atualizado em relação às quantidades existentes e seu local, a fim de evitar compras desnecessárias.

Para organizar um setor de controle de estoques, inicialmente, devem-se descrever os principais objetivos:

- determinar “o que” deve permanecer em estoque: número de itens;
- determinar “quando” se devem reabastecer os estoques: periodicidade;
- determinar “quanto” de estoque será necessário para um período predeterminado: quantidade de compra;
- acionar o departamento de compras para executar aquisição de estoque: solicitação de compras;
- receber, armazenar e guardar os materiais estocados de acordo com as necessidades;
- controlar os estoques em termos de quantidade e valor; fornecer informações sobre a posição de estoque;
- manter inventários periódicos para avaliação das quantidades e estados dos materiais estocados;
- identificar e retirar do estoque os itens obsoletos e danificados. (DIAS, 2009, p. 25).

Para tal controle, devem ser aplicadas rotinas rigorosas na retirada dos produtos no Almoxarifado, sendo realizadas somente por pessoas autorizadas para preservar os materiais armazenados, protegendo-os contra furtos e desperdícios.

A organização também, por meio do controle dos estoques, consegue ponderar os seus custos, evitando obter um nível alto de produtos que poderá acarretar prejuízos ou até mesmo falta de capital de giro.

Portanto, os controles internos no setor de Almoxarifado controlam a movimentação das mercadorias e seu armazenamento, além de manter atualizados todos os registros e informações necessários.

Cabe ressaltar, a necessidade da utilização dos serviços da auditoria pelas organizações, a fim de manter o controle das atribuições definidas para cada área da empresa e sugestões de melhorias em seus processos operacionais.

3 ESTUDO DE CASO – AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS DA ÁREA DE SUPRIMENTOS DE UMA EMPRESA DE CONFECÇÕES

Para o desenvolvimento deste trabalho, optou-se por realizar o estudo de caso, a fim de observar e acompanhar os procedimentos efetuados no setor de Compras e Estoques da empresa em estudo.

Sendo que com aplicação do roteiro de procedimentos utilizados pela auditoria buscou-se avaliar os controles internos, nos referidos setores, adotados pela empresa, com o intuito de apresentar sugestões para seu aprimoramento além de, auxiliar a administração na reorganização dos mesmos.

Este roteiro consiste em questionamentos sobre o funcionamento das rotinas de trabalho e dos controles praticados nos setores de Compras e Estoques, que no caso deste estudo, compreende a área de Suprimentos.

O estudo referente à avaliação dos controles internos foi desenvolvida em uma indústria e comércio de confecções da região sul catarinense, que solicitou à sua não identificação. Portanto, o nome apresentado neste trabalho é fictício.

Para formulação das questões, que tiveram o objetivo de avaliar os procedimentos utilizados pelos setores em estudo, foi utilizado por base o roteiro de procedimentos aplicáveis a auditoria dos controles internos constante nas referências bibliográficas apresentadas e dos utilizados por uma empresa de auditoria independente da região.

3.1 Caracterização da Empresa em Estudo

A Alfa Indústria e Comércio de Confecções Ltda., é atuante no ramo de confecção de roupas infantis e infanto juvenis.

Situada na região sul catarinense, a empresa Alfa iniciou suas atividades no ano de 1988, porém só foi constituída em 03/09/1992, estando no mercado há 19 anos.

Possui duas marcas, sendo que uma atende as linhas primeiros passos, infantil e juvenil, para garotos e garotas que querem se vestir acompanhando a moda. E a outra, direcionada à moda feminina adulta.

A maior parte de sua produção está voltada para a venda nos estados de: Rio Grande do Sul, Paraná, São Paulo, Minas Gerais, Santa Catarina e Rio de Janeiro.

A empresa conta com mais de 100 funcionários que estão ligados diretamente à produção, possuem 28 facções – onde é feito o processo de montagem e confecção das peças – onde 90 funcionários trabalham indiretamente.

Sua missão, portanto, consiste em desenvolver e disponibilizar continuamente produtos inovadores, que promovam a auto-estima e o bem estar dos consumidores, com colaboradores motivados e capacitados.

3.1.1 Estrutura Organizacional

A estrutura organizacional demonstra como a empresa encontra-se organizada. Para melhor visualização, a figura 3 apresenta o organograma da empresa em estudo:



Figura 3: Organograma da empresa Alfa Ltda.

Fonte: Registros internos da empresa (2011).

A empresa é dirigida pelo gerente geral sendo este o proprietário da organização. O setor Administrativo Financeiro e o Comercial da empresa são compostos, ambos, por duas pessoas. Entretanto, ressalta-se que a empresa não possui contabilidade interna, sendo esta terceirizada.

A partir do organograma, pode-se perceber que a área de Produção compreende os setores em estudo, Compras e Almoxarifado.

3.2 Levantamento e Proposições para a Adequação dos Procedimentos da Área de Suprimentos

O objeto deste estudo refere-se à avaliação dos controles internos dos setores de Compras e Estoques da empresa Alfa Ltda.

A descrição das rotinas dos setores, em estudo, deu-se por meio da aplicação da entrevista estruturada, que consiste numa série de perguntas, a um informante, a partir de um roteiro preestabelecido pelo autor.

Diante das respostas obtidas, avaliou-se as rotinas dos setores de Compras e Estoques, a fim de sugerir melhorias nos controles internos utilizados pela empresa, visando estabelecer maior segurança e proteção ao patrimônio desta sociedade.

3.2.1 Atividades do Setor de Compras

A empresa conta com um setor de Compras organizado, no sentido de suprir em tempo hábil e a preço convenientes as necessidades de produção.

As atividades do setor de Compras são desenvolvidas por apenas um colaborador, sendo este responsável pelas atividades de análise de materiais, preços e, conseqüentemente pela realização das compras.

O processo de compra inicia-se com a requisição de compra de um determinado produto, seja para material de uso e consumo ou matéria-prima. A

empresa trabalha com estoque mínimo, ou seja, evita estocar grandes quantidades de matéria-prima – tecidos, que mudam conforme a moda e/ou estação.

As rotinas do setor de Compras da empresa em estudo estão demonstradas, para melhor visualização, na figura 4:

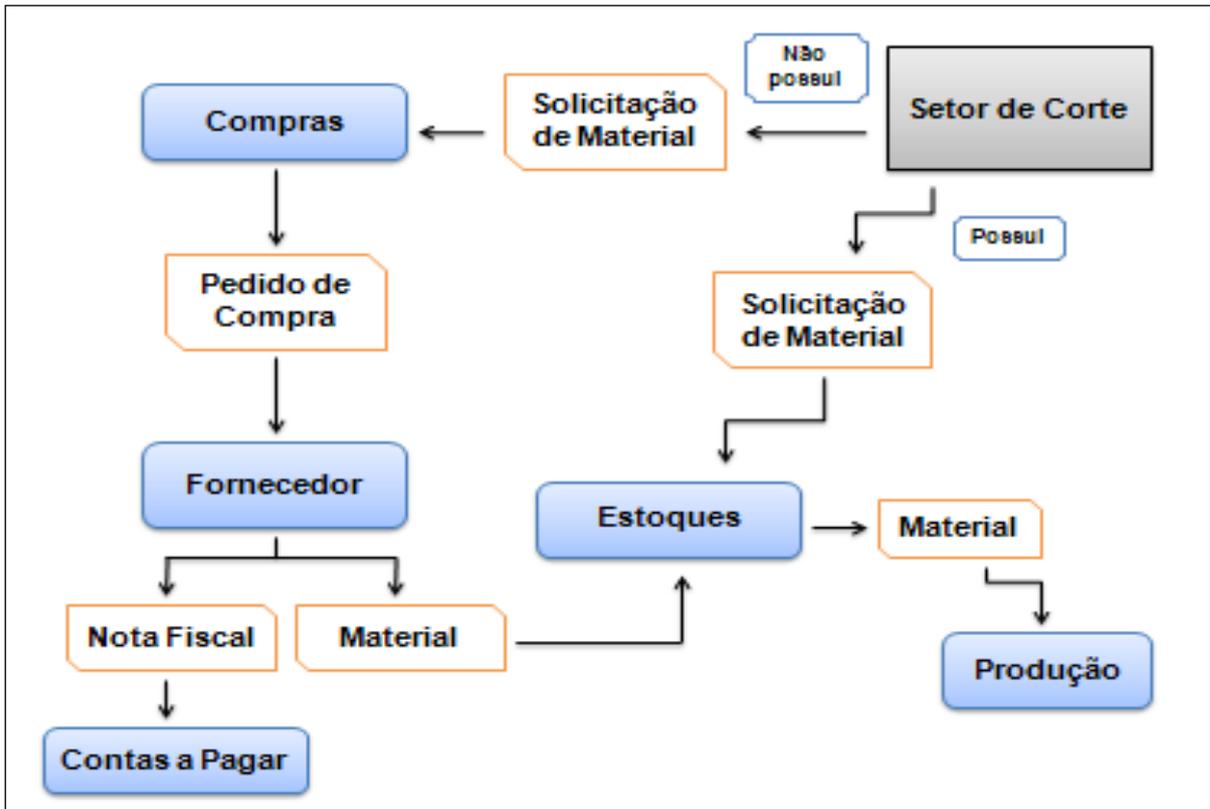


Figura 4: Fluxograma das rotinas do setor de Compras da empresa em estudo.

Fonte: Elaborado pela autora

Portanto, os procedimentos e controles internos adotados pelo setor de Compras da empresa em estudo são detalhados, a seguir, para melhor compreensão:

(a) - Requisição de compra a partir da necessidade de produção

Quando se elabora a solicitação de materiais, aplicáveis a produção, necessários para confecção de determinada peça de vestuário, a requisição é conferida pelo Almoxarifado, em relação aos tecidos, linhas, etiquetas e aviamentos em geral.

Constatando-se a existência em estoque de todos os materiais necessários, encaminha-se a ordem de Produção. A partir do momento, que verifica-se a falta de materiais ou parte dos materiais para fabricação do produto, o material em falta é requisitado ao responsável pelas Compras.

Este, por sua vez, com o pedido registrado no sistema de informática, confere a real necessidade da compra. Certificando-se de quanto há, do referente material, em estoque e de quanto é preciso comprar para conclusão da produção.

Ressalta-se que, todas as compras são preparadas através de “Ordens de Compras”, sendo estas pré-numeradas, contendo todas as informações relacionadas aos termos, condições e preços estabelecidos.

(b) – Cotações de preços

Após estabelecida a necessidade da compra passa-se a elaborar a coleta de preços, do respectivo material, junto a três fornecedores previamente aprovados, conforme lista de fornecedores e prestadores de serviços cadastrados da empresa.

(c) – Cadastro de fornecedores

A fim de escolher à empresa fornecedora, utiliza-se como base o cadastro de fornecedores e leva-se em consideração a qualidade e o preço mínimo do material requisitado. Sendo então, emitida uma requisição de compra ao fornecedor, via sistema de informática, sendo esta autorizada pela diretoria da empresa. Após a aprovação, o responsável do setor de Compras realiza o pedido e aguarda a entrega dos produtos.

(d) – Recebimento dos materiais adquiridos pelo próprio comprador

Os materiais ao chegarem à empresa são conferidos via sistema, pelo comprador, diante da ordem de compra aprovada, além de identificar os valores e condições de pagamento correspondentes.

Após, esta é encaminhada ao Almoxarifado para que realize a conferência física dos materiais com a quantidade constante na nota fiscal e efetue o registro da nota fiscal no Estoque.

Pode-se averiguar que, o responsável pelas Compras fica responsável também pelo recebimento das mercadorias.

(e) – Conferência do processo de compras

Após toda a formalização do processo que compõe à compra é feita a aprovação para o pagamento da fatura.

O setor de Compras examina todo o processo da compra, desde a coleta, ordem de compra, forma de pagamento, recepção e registro, a fim de confirmar a exatidão dos dados apresentados.

Independentemente do setor de Compras, os procedimentos de compras e controles são revisados periodicamente pelo Almoxarifado, a fim de garantir que as políticas da empresa estejam sendo cumpridas.

3.2.2 Adequação das Atividades de Compras

Com intuito de aprimoramento dos sistemas de controles internos das atividades do setor de Compras, faz-se necessário que a administração da empresa adote alguns procedimentos básicos à sua adequação, tais como:

- Elaboração de manual de descrição dos procedimentos a serem utilizados nas atividades de Compras, oferecendo uma orientação e aperfeiçoamento das rotinas de trabalho ao comprador, bem como aos demais colaboradores que irão exercê-la sob regras pré-determinadas pela entidade. Com isto, suas tarefas e controles não serão executados sob livre arbítrio. Sendo que, a existência de normas determinadas faz com que a execução dos trabalhos seja feita independentemente de quem seja seu executor.

- Estabelecer a criação de sistemas efetivos de reposição de estoques, a fim de que as compras sejam feitas em quantidade e demais condições dentro da maior exatidão, ou seja, de acordo com sua efetiva necessidade. O ponto de reposição de estoque serve como referencial para as compras. Essas compras devem iniciar a partir da emissão de relatórios, via sistema informatizado, que sinalizem quando determinados materiais estiverem chegando às últimas unidades, evitando assim que as compras urgentes sejam efetuadas sem a devida coleta de preços.

- Fazer revisões periodicamente no cadastro de fornecedores propiciando a busca de novos fornecedores, além de possibilitar a criação de parcerias com fornecedores locais, principalmente, buscando melhores preços e condições de pagamento para aquisição de um volume mais elevado de compras;

- Avaliar melhor a possibilidade de se contratar um funcionário, criando-se um setor de Recebimento (Recepção) de materiais, distinto ao de Compras. Pois, na empresa em estudo, o mesmo profissional que exerce a função de compra também recebe os materiais comprados por ele próprio. Isto possibilita o manuseio indevido de materiais adquiridos, isto é, induz a possíveis erros e/ou fraudes.

- Não é prática fazer rodízios de tarefas de trabalho no setor de Compras. Podendo assim, criar-se vínculos com fornecedores, pelo fato de comprar sempre os mesmos materiais dos mesmos fornecedores.

Recomenda-se que a adoção dessas proposições poderá estabelecer maior segurança e eficácia dos sistemas operacionais, além de dar maior proteção aos bens patrimoniais da sociedade.

Tais medidas devem ser adaptadas, pela administração, para eliminar as possibilidades de ocorrências de erros e/ou fraudes no setor de Compras tendo que, apenas um funcionário é responsável por todos os procedimentos do setor.

3.2.3 Atividades do Setor de Almojarifado

No setor de Almojarifado trabalham dois funcionários que desenvolvem as atividades como: a conferência de materiais, separação de aviamentos (linhas, botões, zíperes e etc.) e sua respectiva baixa, devido ao encaminhamento de tais materiais à Produção.

De acordo com a figura 5, abaixo, pode-se visualizar os materiais que compõem o setor de Almojarifado da empresa Alfa Ltda.:

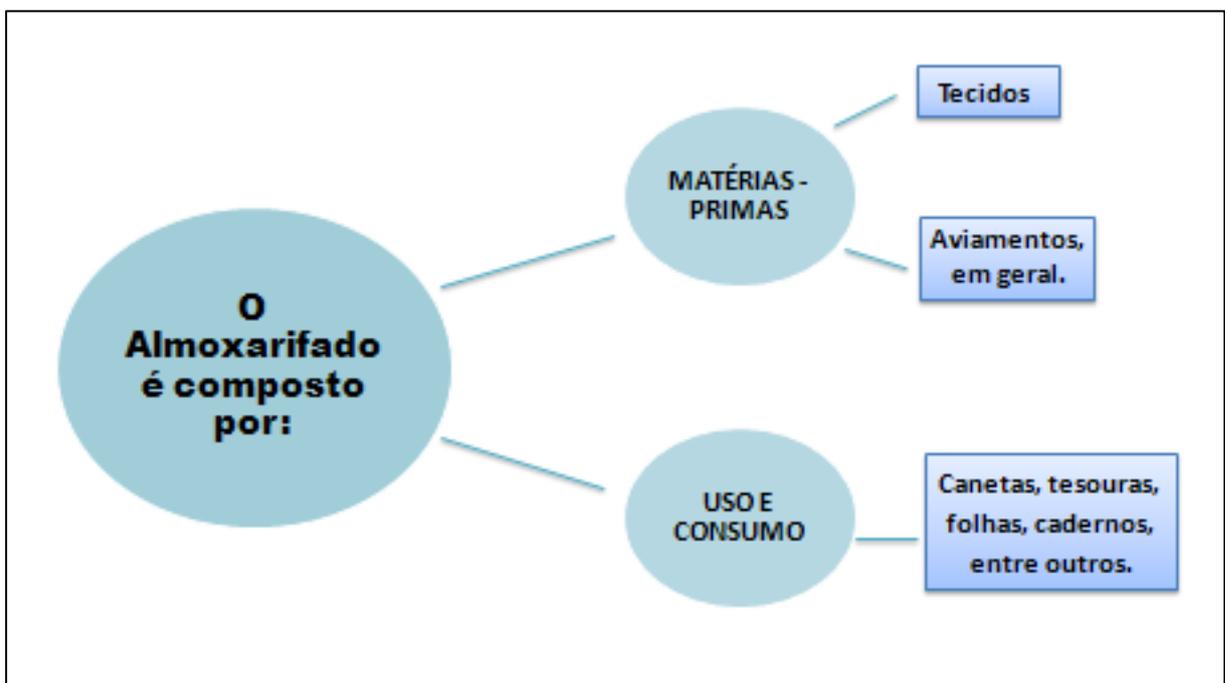


Figura 5: Composição do setor Almojarifado da empresa em estudo.

Fonte: Elaborado pela autora

Pelo fato da empresa trabalhar com estoque mínimo, os materiais são comprados somente com ordens de Produção, reduzindo os custos relativos à sua manutenção. Porém, quando sobram materiais em estoque, o responsável pelo Almojarifado elabora uma pasta onde constam a descrição dos materiais e seus respectivos códigos, a fim de serem reutilizados pelos estilistas.

Para melhor compreensão, detalha-se a seguir os procedimentos e controles adotados pelo setor de Almojarifado da empresa em estudo:

(a) – Controle dos registros da movimentação dos estoques de materiais

O responsável pelo Almojarifado controla as entradas e saídas das mercadorias e certifica sua exatidão. Sendo que, toda entrada é coberta por nota fiscal.

Portanto, todos os materiais comprados passam pelo Almojarifado para controle e seu respectivo registro.

Os registros do setor são controlados por meio de fichas – pastas que identificam cada aviamento e seu respectivo código – e também pelo sistema, sendo que todos os setores possuem acesso as informações.

(b) – Identificação dos itens em estoques

Todos os artigos do estoque possuem uma identificação para facilitar sua localização, geralmente por meio de um código – sequência de números.

Para facilitar a busca de determinado item, as prateleiras e armários são compostos por caixas que dispõem do código de cada material e, também, o sistema de informatização possui indicativos que proporciona a pronta localização física desses estoques.

(c) – Restrições ao acesso de pessoas alheias ao Estoque

No Almoxarifado somente é permitido o acesso de funcionários alheios ao setor com autorização expressa.

Caso os funcionários do setor se ausentem, este é fechado para evitar a entrada de funcionários sem a autorização devida.

(d) – Inspeção / Contagens Físicas

O levantamento físico dos estoques é de responsabilidade do próprio Almoxarife, que também é o responsável pelos registros das entradas e saídas de materiais. A contagem física de todos os materiais movimentados ocorre a cada final de coleção, portanto duas vezes ao ano.

Além da conferência no físico, os estoques são avaliados pelo sistema e pelas entradas de notas fiscais.

Para que haja a certificação que todos os materiais em estoques foram inventariados, o responsável elaborada uma listagem identificando os materiais que já passaram pelo inventário e os faltantes.

Após a contagem física, as diferenças encontradas são ajustadas no sistema pelo próprio responsável do Almoxarifado.

Sendo que, boa parte das diferenças encontradas é decorrente da ausência de baixa de materiais extraviados e faltantes, como por exemplo:

- quando chega à facção um corte onde verifica-se a falta de determinada parte da peça;
- quando no Acabamento são quebrados ou perdidos botões, entre outros.

Nestes casos, o material faltante ou perdido é retirado do estoque sem a sua respectiva baixa.

3.2.4 Adequação das Atividades de Almoxarifado

Com o intuito de aperfeiçoar os controles internos das atividades de Almoxarifado, verificou-se a necessidade da adoção de alguns procedimentos, tais como:

- Elaborar manual de descrição dos procedimentos a serem utilizados nas atividades de Almoxarifado, oferecendo uma orientação e aperfeiçoamento das rotinas de trabalho ao Almoxarife. A criação de manual de procedimentos estabelece normas de funcionamento exclusivo à empresa, onde os colaboradores irão exercer suas rotinas de trabalhos sob regras pré-determinadas pela entidade, não executando tarefas sob seu livre arbítrio. Além do que, a existência de regras determinadas faz com que a execução dos trabalhos seja feita independentemente de quem seja seu executor.
- Avaliar melhor a possibilidade de se contratar um funcionário ou atribuir a um já existente na empresa para estabelecer a rotatividade de função. Pois o Almoxarife registra as entradas e saídas de materiais, bem como realiza o levantamento físico dos materiais em estoque. Podendo assim prevenir a ocorrência de possíveis erros e/ou fraudes.
- Dar baixa nos materiais em estoque corretamente, principalmente em relação aos tecidos e aviamentos, pelo fato de extravios ou perdas, evitando posteriormente possíveis diferenças.

Recomenda-se a adoção dessas proposições, que poderão estabelecer maior segurança e eficácia dos sistemas operacionais, além de dar maior proteção aos bens patrimoniais da sociedade.

Diante das situações enumeradas anteriormente é recomendável a empresa em estudo que faça uma revisão no sentido de reformular alguns itens dos seus métodos de trabalho, principalmente daqueles aplicados na avaliação dos controles internos adotados pela auditoria.

3.3 Considerações sobre a Avaliação dos Controles Internos dos Setores em Estudo

Com a conclusão deste estudo foi possível verificar a necessidade de diversas proposições para a adequação dos controles internos no auxílio à gestão de uma empresa no ramo de confecções. Isto em vista das situações irregulares destacadas anteriormente como, por exemplo: a falta de manual que padroniza as rotinas de trabalho independente de quem a execute, a segregação de função onde dividem-se as rotinas de trabalhos, entre outras.

Os setores em estudo, Compras e Estoques, são considerados essenciais para a continuidade da atividade da empresa, devendo possuir um controle eficiente sobre as atividades de compras e armazenagem de materiais.

Constatou-se que os controles internos dos setores em estudo possuem falhas que podem acarretar grandes prejuízos à organização. Deste modo, os controles necessitam de aperfeiçoamento, capazes de proporcionar informações seguras à alta administração.

As sugestões apresentadas visam à eficiência dos controles internos na área de Suprimentos da empresa em estudo. Sua adoção, pela administração, minimizaria a incidência de erros e desvios, proporcionando-lhe maior segurança em relação às informações geradas e à proteção ao seu patrimônio.

Contudo, é necessária a implantação de serviços de auditoria interna, pois visa à manutenção adequada dos sistemas de controle dos setores da empresa.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As empresas que disponham de adequados sistemas de controles internos garantem maior segurança e eficiência no bom funcionamento do fluxo das operações e na exatidão das informações contábeis, além de proteger o patrimônio da sociedade.

Devido à grande concorrência e a necessidade de informações corretas, as organizações buscam adequar seus controles internos a fim de minimizar as possibilidades de erros e/ou fraudes em suas operações.

Sob muitos aspectos, a área de Suprimentos é de extrema importância para a vida da empresa, mas para que haja boa administração nestas áreas, se faz necessária a existência de controles rígidos sobre seus procedimentos.

Neste estudo, apresentou-se os procedimentos adequados dos sistemas operacionais aplicáveis a área de Suprimentos, sua importância e, conseqüentemente, os benefícios em relação à prevenção de erros e irregularidades.

Com a elaboração deste trabalho, referente à avaliação e adequação dos controles internos da área de Suprimentos de uma empresa de confecção, pode-se verificar a real necessidade da adesão de controles internos nos processos operacionais, seja em qualquer organização.

Desta forma, percebeu-se que os trabalhos da auditoria interna podem assessorar a administração da organização em relação, à proteção e segurança de seu patrimônio, além de acompanhar e atestar a obediência ao bom funcionamento dos controles operacionais promovendo sugestões e melhorias, quando assim for necessário.

Em relação ao estudo de caso, verificou-se que os controles internos, de uma forma geral, adotados pela área de Suprimentos da empresa pesquisada apresentaram falhas, por parte de funcionários e, também, pela própria administração. Sendo que, as medidas necessárias para adequação das mesmas foram apresentadas como sugestões, com intuito de oferecer maior segurança em sua execução.

Constatou-se então, que os objetivos definidos para a realização deste estudo foram alcançados, devido à relação estabelecida entre a teoria e a prática pesquisada.

Conclui-se então, que é extremamente necessária a utilização de um sistema de controle interno nos processos operacionais das organizações e conseqüentemente, dos trabalhos de auditoria interna. Sendo que, os trabalhos da auditoria verificam a eficiência dos controles e propõem sugestões para seu aperfeiçoamento, possibilitando à entidade continuidade em suas operações.

Assim, neste estudo teve-se a pretensão de mostrar a necessidade da manutenção da eficiência no funcionamento de uma sociedade independentemente de seu porte.

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. São Paulo: Atlas, 2001.

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

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

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

ARNOLD, J. R. Tony. **Administração de Materiais**. São Paulo: Atlas, 1999.

BAILY, Peter et al. **Compras: princípios e administração**. São Paulo: Atlas, 2000.

BASSO, Irani Paulo. **Iniciação à auditoria**. 3. ed. Ijuí: Unijuí, 2005.

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

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.; SILVA, Roberto da. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2002.

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.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.329/11: NBC PI 01 – normas profissionais do auditor interno**. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001329>. Acesso em: 02 abr 2011.

_____. **Resolução n° 1.146/08:** NBC PA 12 – educação profissional continuada.

Disponível em:

<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001146>. Acesso em: 02 abr 2011.

_____. **Resolução n° 1.109/07:** NBC PA 13 – exame de qualificação técnica.

Disponível em:

<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001109>. Acesso em: 02 abr 2011.

_____. **Resolução n° 1.311/10:** NBC PA 290 – independência: trabalhos de auditoria e revisão. Disponível em:

<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001311>. Acesso em: 02 abr 2011.

_____. **Resolução n° 821/97:** NBC P 1 – normas profissionais de auditor independente. Disponível em:

<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000965>. Acesso em: 02 abr 2011.

_____. **Resolução n° 986/03:** NBC TI 01 – da auditoria interna. Disponível em:

<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000986>. Acesso em: 02 abr 2011.

_____. **Resolução n° 1.100/07:** NBC P 1.6 – sigilo. Disponível em:

<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001100>. Acesso em: 02 abr 2011.

_____. **Resolução n° 1.203/09:** NBC TA 200 – objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria.

Disponível em:

<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001203>. Acesso em: 02 abr 2011.

_____. **Resolução n° 1.211/09:** NBC TA 300 – planejamento da auditoria de demonstrações contábeis. Disponível em:

<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001211>. Acesso em: 02 abr 2011.

_____. **Resolução n° 1.217/09:** NBC TA 500 – evidência de auditoria. Disponível em:

<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001217>. Acesso em: 02 abr 2011.

_____. **Resolução n° 1.206/09:** NBC TA 230 – documentação de auditoria.

Disponível em:

<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001206>. Acesso em: 02 abr 2011.

_____. **Resolução nº 1.231/09:** NBC TA 700 – formação da opinião e missão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001231>. Acesso em: 02 abr 2011.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria.** São Paulo: Atlas, 2000. (Coleção seminários CRC-SP/IBRACON)

DIAS, Marco Aurélio P. **Administração de Materiais:** princípios, conceitos e gestão. São Paulo: Atlas, 2009.

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Auditoria de processos organizacionais:** teoria, finalidade, metodologia de trabalho e resultados esperados. São Paulo: Atlas; 2006. 144 p.

Dicionário Aurélio. Disponível em: <http://www.dicionarioaurelio.com/dicionario.php?P=Controle>. Acesso em: 18 de mar 2011.

FRANCO, Hilário. **Auditoria Contábil.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil:** normas de auditoria, procedimentos, papéis de trabalho, programas de auditoria e relatórios de auditoria. São Paulo: Atlas, 2001.

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

HOOG, Wilson Alberto Zappa; CARLIN, Everson Luiz Breda. **Manual de Auditoria Contábil das Sociedades Empresárias:** de acordo com o novo Código Civil – Lei 10.106/02. Curitiba: Juruá, 2008.

JUND, Sergio. **Auditoria:** conceito, normas, técnicas e procedimentos. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

LINDSTAEDT, Ângela Rozane de Souza; MIOTTO, Genossi Rauch. **Atuação de Controladoria na Dimensão de Controles Físico-Financeira.** Raci: Revista de Administração e Ciências Contábeis do Ideau, Rio Grande do Sul, v.1, n.1, p. 57-74, jun. 2006.

MARTINS, Petrônio Garcia; ALT, Paulo Renato Campos. **Administração de Materiais e Recursos Patrimoniais**. São Paulo: Saraiva, 2001.

MIGLIAVACCA, Paulo N. **Controles Internos nas Organizações**. 2. ed. São Paulo: Edicta, 2004.

OLIVEIRA, Jorge Augusto Ribeiro de. **Curso Prático de Auditoria Administrativa**. São Paulo: Saraiva, 2006.

OLIVEIRA, Luís Martins de; FILHO, André Diniz. **Curso Básico de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

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

POZO, Hamilton. **Administração de Recursos Materiais e Patrimoniais: uma abordagem logística**. São Paulo: Atlas, 2007.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 334p.

SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Perícia contábil**. São Paulo: Atlas, 2002.

VIANA, João José. **Administração de materiais: um enfoque prático**. São Paulo: Atlas, 2002.