

Auditoria Interna no Departamento Contábil Patrimonial em uma Empresa Industrial: Um Estudo de Caso

Valdecir Dal Ongaro

Escritório Contábil de Clóvis Luiz Rosso
Bacharel pelo Centro Universitário Franciscano
univaldecir@yahoo.com.br

Larissa de Lima Trindade

Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Mestre pela Universidade Federal de Santa Maria
larissatrindade@utfpr.edu.br

Resumo: O crescimento econômico das empresas e as novas políticas administrativas determinaram uma nova postura dos empresários em relação aos controles internos de seus ativos, pois a falta de controles pode levá-las ao seu fechamento. Este estudo, realizado em uma empresa industrial na cidade de Santa Maria – RS, entre o período de 01 de abril a 30 de junho de 2009, aborda a importância da auditoria no processo de avaliação dos controles internos, mais especificamente de que forma esses controles auxiliam no gerenciamento do ativo imobilizado de uma empresa. Para isso, foi realizada uma pesquisa qualitativa descritiva através de um estudo de caso. No acompanhamento das rotinas de controle interno e na aplicação dos procedimentos de auditoria, constataram-se algumas anomalias, principalmente, no que se referem ao software, tais como integração entre sistemas financeiro e contábil e problemas de omissão de baixas de bens. Dessa forma, em um mercado mais competitivo, tornou-se imprescindível que, as grandes e médias empresas realizem melhoramentos nos seus controles internos. Assim, esta pesquisa permitiu a melhor identificação destes controles e sugere o melhoramento dos já existentes a fim de que a eficácia operacional seja atingida. A auditoria integrada na empresa, juntamente com procedimentos contábeis, abrangendo todas as atividades, proporciona aos usuários da contabilidade, plena segurança e clareza nas informações, através de conferências proferidas pelos profissionais de auditoria.

Palavras-chave: Controle Interno. Auditoria Interna. Ativo Imobilizado.

Internal Auditing at the Patrimonial Accounting Department in an Industrial Company: A Case Study

Abstract: The economical growth of companies and the new administrative politics determined a new attitude from the entrepreneurs regarding their assets' internal controls, for the lack of controls can lead them to closing. This study brings up the importance of auditing in internal controls assessment, more specifically how internal controls help in the managing of fixed assets of a company, being it carried out in an industrial company of Santa Maria – RS. For this, a descriptive qualitative research through a case study was done. In the follow up of internal control routines and in the enforcement of auditing procedures some anomalies were noticed, mainly in what refers to software, such as integration between accounting and financial systems and problems of omitting assets' rights (goods write off). Thus, in a more competitive market, it became indispensable that big and medium companies make improvements in their internal controls. Therefore this research allowed

a better identification of these controls and suggested the improvement of the ones which already exist so that the operational effectiveness is reached. The integrated auditing in the company, along with accounting procedures, covering all the activities, providing full safety and clearness to the users of accountability through auditing professionals' conferences.

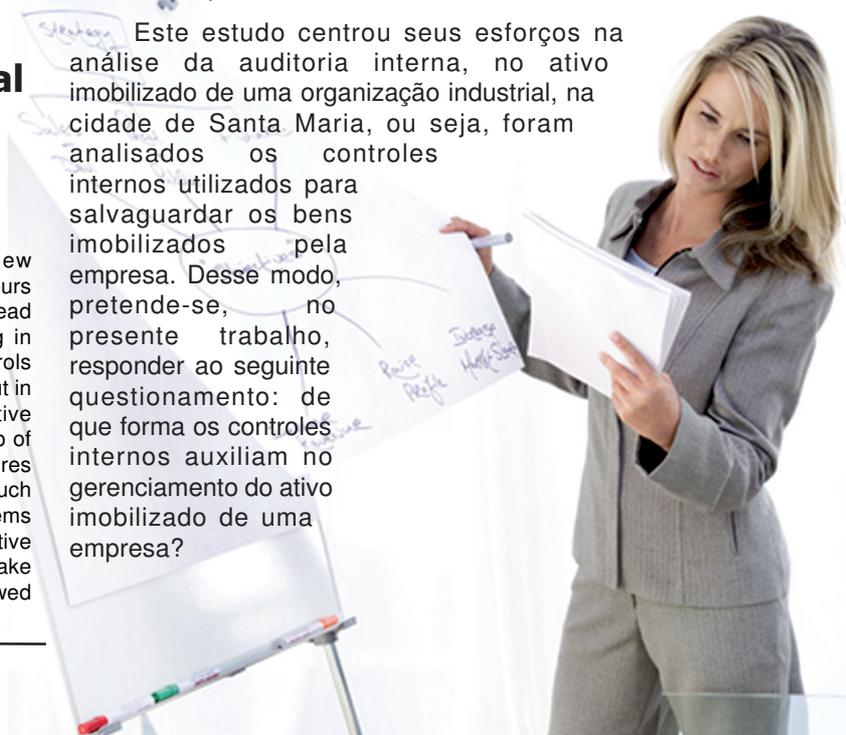
Key words: Internal Control. Internal Auditing. Fixed Assets.

1 Introdução

O profissional contábil é responsável por registrar e analisar os fatos que afetam o patrimônio de uma organização empresarial. Assim, o profissional de contabilidade deve atuar em diversas áreas, tais como: trabalhista, financeira, ambiental, patrimonial, entre outras fora e dentro das organizações (IUDÍCIBUS, MARION, 2001). Neste sentido, este trabalho focaliza as rotinas do Contador na área de auditoria, que se constitui no conjunto de técnicas que, permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre determinada área auditada.

A auditoria estuda a avaliação sistemática de transações, procedimentos, operações e demonstrações contábeis. Ela tem um papel importante dentro das empresas que buscam esse trabalho por determinação legal, para medir o desempenho e avaliar as prestações de contas da administração, para o público em geral. Cabe salientar que a prática de auditoria divide-se em dois segmentos: a auditoria externa ou independente e a auditoria interna ou operacional.

Este estudo centrou seus esforços na análise da auditoria interna, no ativo imobilizado de uma organização industrial, na cidade de Santa Maria, ou seja, foram analisados os controles internos utilizados para salvaguardar os bens imobilizados pela empresa. Desse modo, pretende-se, no presente trabalho, responder ao seguinte questionamento: de que forma os controles internos auxiliam no gerenciamento do ativo imobilizado de uma empresa?



Esta pesquisa justifica-se pela possibilidade de identificar e analisar a importância da auditoria interna em um conjunto de bens de extrema importância no patrimônio da empresa. Sabe-se que é importante para a empresa conhecer e manter um controle de seus ativos, pois são os indicadores de como está à saúde patrimonial da mesma, além de ser um apoio no gerenciamento para a correta alocação dos bens do imobilizado, servindo como instrumento de auxílio à escolha das decisões a serem tomadas. Para isso, o estudo está composto por cinco partes, incluindo a introdução. A segunda parte apresenta o referencial teórico acerca do tema em estudo. Posteriormente, é descrito o método do trabalho e os resultados da pesquisa empírica. Por fim, são expostas as considerações finais do estudo.

2 Referencial Teórico

2.1 Da Contabilidade à Auditoria

O homem primitivo já praticava uma Contabilidade rudimentar ao guardar seus instrumentos de caça e pesca e seus rebanhos. Mas, foi na Mesopotâmia, atual Iraque, que foram encontrados os primeiros registros patrimoniais. Desde então, o homem começou a registrar seu patrimônio. Era a origem do diário. Os séculos passam e surgem novas civilizações. Entre elas, os Egípcios, que se destacam pelo cultivo do papiro, planta típica da região que ficou conhecida por registrar os primeiros fatos contábeis da época. (PEREIRA, et al. 2005).

Mas foi na Europa que a Ciência Contábil cresceu, principalmente na figura do frade franciscano chamado de Lucas Paciolo, autor que expõe o método das Partidas Dobradas, princípio contábil segundo o qual todo lançamento a crédito numa conta faz com que surja outra conta onde é registrada a mesma importância a débito (IUDICUBUS, MARION, 2001).

No Brasil, destaca-se a Associação dos Guarda-Livros da Corte, fundada em 1869, a mais antiga instituição profissional e cultural da ciência contábil. Em 1924, no Rio de Janeiro, foi realizado o primeiro congresso de Contabilidade que enfatizava a criação de uma lei regulamentando o exercício da profissão. Em 1946, a contabilidade foi finalmente reconhecida como profissão mais antiga do Brasil, através do decreto-lei 9295/46 (PEREIRA, et al. 2005).

Muitas profissões, com o passar do tempo, sofrem ramificações em sua área. Com a Contabilidade não foi diferente. Dentre as diversas áreas de atuação do contador, a auditoria tomou maior impulso com o crescimento do capitalismo, pois as grandes organizações foram obrigadas a utilizar-se dos serviços de auditoria, para dar maior fidedignidade às suas demonstrações contábeis. A auditoria é uma tecnologia contábil que deriva da aplicação do conhecimento da Contabilidade. Portanto, para se conhecer a auditoria, é preciso que se conheça contabilidade. Com as transformações no cenário econômico, a auditoria tornou-se

como uma ferramenta que auxilia o gerenciamento na tomada de decisões.

A auditoria surgiu, inicialmente, apenas como uma simples técnica de verificação, no decorrer do século XVIII. Porém, com o passar do tempo, esta profissão ganhou *status* de ferramenta indispensável para veracidade das operações que ocorriam dentro das organizações. Além disso, passou a colaborar para o gerenciamento e a padronização das atividades (SÁ, 2000).

As técnicas de auditoria eram utilizadas apenas em controles financeiros. Com o passar do tempo, a auditoria vem conquistando espaço em outros setores e, hoje, ocorre em qualquer processo operacional. Almeida (1996), acredita que a auditoria surgiu do crescimento acelerado das organizações e, conseqüentemente da dificuldade de controlar as operações administrativas. Ela surge da necessidade de supervisionar pessoalmente tais operações, a fim de constatar possíveis fraudes, erros no controle ou mesmo a honestidade dos colaboradores.

Segundo Attie (2000, p.25), “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

A auditoria originou-se devido ao crescimento do sistema capitalista. Inicialmente, as empresas eram de pequeno porte (empresas familiares), porém, com a globalização, surgiu a necessidade de expandir o negócio e, com isso, surgiram novos investimentos e investidores externos. Assim, surge um maior interesse em conhecer a posição patrimonial e financeira das empresas, bem como a capacidade de gerar lucros, a liquidez, a rentabilidade e a segurança para seus investimentos (FRANCO e MARRA, 2001).

Os auditores colhiam as informações originadas de relatórios contábeis, que representavam grande importância para os futuros aplicadores de recursos. Desde então a auditoria se destaca como uma medida de segurança contra a possibilidade de manipulação das informações, pois os investidores exigiam dados confiáveis e que fossem examinados por um profissional que não tivesse vínculo com a empresa.

Devido às grandes mutações econômicas, a auditoria, além de ser um processo fiscalizatório dentro das organizações empresariais, estabelece técnicas para avaliar os procedimentos relacionados aos registros contábeis das empresas, a fim de confirmar a veracidade dos métodos operacionais utilizados por ela. Também vem sendo usada como uma ferramenta para a tomada de decisão, dessa forma, é usada como um assessoramento na gestão econômica, financeira e gerencial.

A auditoria pode ser dividida em duas ramificações de atuação: a auditoria externa independente e auditoria interna ou operacional.

Na auditoria externa, o profissional exerce as atividades com independência total nas organizações empresariais, junto com os responsáveis pelo setor auditado da empresa, não tendo vínculo empregatício com a mesma,

podendo ou não ter registro na Comissão de Valores Monetária (CVM).

Segundo Franco e Marra (2001, p. 53), “a auditoria externa é aquela realizada por profissional liberal, auditor independente, sem vínculo de emprego com a entidade auditada e que poderá ser contratado para auditoria permanente ou eventual”.

Conforme os referidos autores, o entendimento das funções desta atividade é que o profissional não tenha vínculo com a organização a ser auditada e, sim, que a prestação de serviço seja terceirizada a fim de auxiliar os gestores na tomada de decisão.

Já, na auditoria interna, o responsável tem vínculo empregatício na empresa, porém, necessariamente, deve ser um profissional das Ciências Contábeis, a fim de auxiliar os controles em diferentes setores, detectando erros e fraudes.

Também a auditoria interna visa a elaborar sugestões para o aprimoramento da gestão operacional, salvaguardar os ativos da empresa e tornar mais eficiente os controles internos (ALMEIDA, 2003).

Observa-se que tanto as auditorias externas quanto internas buscam a proteção do patrimônio da empresa, contribuindo para ter um bom e eficiente controle do funcionamento da mesma.

2.2 A Auditoria interna e o controle interno

Com a ampliação do comércio, a administração das empresas sentiu a necessidade de dar maior destaque às normas ou procedimentos internos, devido ao fato de que o administrador, que, na maioria dos casos, é o proprietário da empresa, não poderia supervisionar pessoalmente todas as suas atividades (CREPALDI, 2004).

O profissional de auditoria interna nas empresas possui muitas funções, entre elas gerenciar e analisar os procedimentos internos, apontando falhas e melhorando a gestão das organizações. Destaca-se que este profissional pode ter vínculo empregatício com a empresa, mas deve ser um indivíduo da confiança dos sócios da mesma e com amplo conhecimento nas atividades desempenhadas.

A auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos técnicos e práticos que tem por objetivo examinar a honestidade, acomodação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais de qualquer organização empresarial (ALMEIDA, 2003). Também podemos defini-la, não só por observar como os controles internos funcionam, mas especialmente, pela qualidade e segurança dos seus registros.

Segundo Franco e Marra (2001, p.219), auditoria interna é:

aquela exercida por funcionário da própria empresa, em caráter permanente. Apesar de seu vínculo à empresa, o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias do auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento daquelas que lhe cabem.

Devido aos procedimentos a serem aplicados, recomenda-se que seja um profissional contábil para exercer as atividades de auditoria interna, no entanto o mesmo deve exercer suas funções com total obediência às normas de auditoria, buscando auxiliar os colaboradores no gerenciamento da organização empresarial.

O principal objetivo da auditoria interna é assessorar a administração da empresa no desempenho de suas atividades, de forma eficiente e eficaz, possibilitando a ela análises, avaliações, recomendações e sugestões sobre todas as áreas e atividades avaliadas (CREPALDI, 2004).

A auditoria interna tem por fim desenvolver um plano de procedimentos que auxiliam a organização a obter seus objetivos, adotando uma abordagem sistêmica e disciplinar para avaliação e melhoria da eficácia das operações de gerenciamento de risco, com o objetivo de acrescentar valor e melhorar os resultados de uma organização (ATTIE, 2000).

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 11 (NBC T11) define auditoria interna como:

agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas em relatórios.

Conforme ainda apresenta a referida norma, existe a possibilidade de o profissional de auditoria interna emitir uma opinião errada sobre um procedimento ou aceitar um processo como certo, baseado em informações incorretas isso se denomina risco de auditoria.

Na concepção de Boynton, Johnson, Kell (2002, p.291), risco de auditoria é o risco de que o auditor possa inadvertidamente não modificar adequadamente seu parecer sobre demonstrações contábeis que contêm erros ou classificações indevidas de materiais. Esses riscos estão divididos em risco inerente, risco de controle, risco de detecção.

Para Boynton, Johnson, Kell (2002), esse risco é chamado de risco de detecção e é um desafio a ser transposto pelo auditor, uma vez que o mesmo é aumentado quando o auditor trabalha com amostragem ou não apresenta conhecimento real da situação que lhe é apresentada.

Também este risco de detecção pode ser interpretado como a probabilidade de que os procedimentos de auditoria não detectam uma distorção materialmente relevante num saldo ou conjunto de transações, isolada ou conjuntamente, dentro dos processos contábeis.

O risco inerente configura a possibilidade de o saldo de uma conta estar errado devido à inexistência ou inadequação de controles internos. Para Boynton, Johnson, Kell (2002, p.293), o risco inerente é definido como “a suscetibilidade de uma afirmação a um erro ou classificação indevida de material, supondo que não haja controles”. Outra maneira de entendimento sobre risco inerente é a probabilidade de um saldo ou classe de transações, isolada ou conjuntamente, estarem

materialmente incorretos, assumindo que não existem controles internos (ALMEIDA, 2003).

Outro risco importante que o auditor possa sofrer em seu trabalho é o risco de controle, que é definido por Boynton, Johnson, Kell (2002, p.295) como “o risco de que um erro ou classificação indevida de materiais que possam constar de uma afirmação não sejam evitados ou detectados tempestivamente pelos controles contábeis internos da entidade.”

Este mesmo risco pode ser interpretado como a probabilidade de uma distorção materialmente relevante, num saldo ou conjunto de transações, isolada ou conjuntamente, não ser evitada ou detectada pelos sistemas de controle interno e contábilístico.

Portanto, entende-se que, se os auditores não conseguem examinar todas as possíveis evidências referentes às operações contábeis, que dão a total segurança, para evitar esta incerteza, o modelo de risco de auditoria orienta os auditores na coleta de evidências, para que eles possam atingir o desejado grau de segurança aceitável. É nesta perspectiva que se destaca o controle interno nas organizações.

O controle interno é existente na maioria das organizações empresariais, portanto, é impossível conhecer uma que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de suas operações e informações propostas. A diferença básica é que esses podem ser adequados ou não em seu meio.

O conceito de controle interno pode ser explicado como a união dos procedimentos realizados pelos colaboradores da organização empresarial, onde objetivam resguardar os ativos e identificar informações que auxiliam como ferramenta à administração no gerenciamento para alcançar as metas pretendidas (ATTIE, 2000).

Pode-se interpretar controle interno como um planejamento de organizações, métodos e medidas, que uma organização adota para proteger seus ativos, a fim de assegurar que todas as operações da empresa estejam sendo executadas de acordo com o que foi estabelecido pela administração.

A diferença entre os controles internos e controles contábeis mostra que o último se preocupa com os princípios que guardam o patrimônio e registros da empresa, garantindo a qualidade de suas demonstrações. Já os controles internos são voltados aos interesses da operação da empresa a fim de que elas sejam realizadas em conformidade com o planejamento da organização ou do seu setor.

Segundo o referido autor, existem três tipos de controle interno: preventivo, detectores, compensatório. Os preventivos são controles que antecipam a concretização do risco, prevenindo a ocorrência de falhas. Já os detectores destinam-se a posteriores verificações do cumprimento do processo, detectando as possíveis falhas. E os compensatórios servem para controlar um determinado risco quando um controle é eficaz (ATTIE, 2000).

2.2.1 Princípios do controle interno

Os princípios de controle interno englobam um gigantesco grupo de informações e procedimentos. Por esse motivo, não há um modelo padrão de controle interno nas empresas, devido ao fato de cada uma delas possuírem diferentes particularidades, ou seja, detalhes específicos.

Para Botelho (2005, p.28), “a Contabilidade como órgão gerador de informações deverá proporcionar condições de verificação dos dados contábeis, de forma separada, possibilitando a fiscalização de cada unidade orçamentária”.

Em outras palavras, deve-se distribuir responsabilidades às várias pessoas de forma a acabar com possibilidades de conluio e outras irregularidades. O funcionamento efetivo e adequado do sistema de controles internos está na dependência desses princípios básicos e, paralelamente, de um eficiente processo de registro contábil das transações, sob constante supervisão da administração.

No entanto, um bom controle interno nas organizações dependerá da capacidade e competência de seus funcionários, e também da competência, habilidade e idoneidade dos colaboradores, características fundamentais para as execuções das tarefas. Assim, é importante que os responsáveis disseminem uma consciência de que os controles são de grande importância para a empresa como um todo. Deste modo, os funcionários estarão informados da importância de um controle interno apropriado.

Os princípios básicos de controle interno são: Princípio da Responsabilidade, Segregação de Função, Aspectos de Segurança e Salvaguarda de Ativos, Sistemática de Controle dos Ativos com os Registros, Rotinas Internas de Controle, Princípios da Amarração do Sistema de Controle Interno (ALMEIDA, 1996).

A segregação de função consiste em estabelecer rotinas e procedimentos de modo que uma mesma pessoa não tenha domínio completo sobre uma determinada operação. Isso implica medidas preventivas para que qualquer erro possa ser detectado por outro funcionário ou responsável pelo setor.

A salvaguarda dos ativos refere-se à custódia dos ativos e inclui medidas de segurança que visam a resguardar e controlar a sua existência física, o acesso restrito aos mesmos e fixar limite de autoridade para realizar determinada operação.

O confronto dos bens físicos com os registros objetiva detectar desfalques de ativos ou registros inadequados que poderão trazer prejuízos futuros à entidade. É necessário que esse procedimento executado por pessoas que não sejam custodiantes dos ativos, ao descobrirem algum desfalque aos custodiantes devem indicar o motivo pelo qual houve erro ou fraude e quais providências deverão ser tomadas para corrigi-las.

As rotinas internas de controle compreendem a utilização instrumental de controles internos e garantem que esses procedimentos sejam executados. Esses instrumentos devem sempre conter assinaturas, data e controle de seqüência numérica, quando se tratar de formulários, bem como o uso de carimbos, rubricas, que

possibilitam o reconhecimento do responsável pela operação (ALMEIDA, 1996).

O princípio de amarração do sistema de controle interno deve ser concebido de maneira que todas as operações da empresa sejam registradas com correção, tanto em termos de valores quanto em quantidade, que sejam devidamente autorizadas e que qualquer falha seja possível de ser detectada. A amarração do sistema também está implicitamente ligada ao atendimento de todos os demais princípios.

2.2.2 Controle interno no ativo imobilizado

O ativo imobilizado é constituído pelo conjunto de bens e direitos necessários à manutenção das atividades da empresa, assim como os custos de manutenção em bens locados ou arrendados (IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKER, 2008). Também podemos conceituar como parte do ativo imobilizado os recursos aplicados em bens utilizados na atividade operacional da empresa, mas que não se destinam à comercialização ou à incorporação de produtos fabricados para a venda.

É uma conta patrimonial responsável pelo registro dos bens que tem natureza imobiliária como terrenos, prédios e edificações. É um sistema responsável pelo controle patrimonial de empresas e escritórios contábeis, tanto para fins fiscais como administrativos, realizando o cálculo automático das depreciações e da correção monetária, quando houver. Também possibilita a manutenção e consulta de exercícios anteriores nas contas com substituição de materiais.

São bens e direitos aplicados na atividade econômica da empresa, tem permanência prolongada na empresa e não é destinada à venda, mas sim à manutenção da atividade. São contabilizados por todos os custos envolvidos em uma aquisição, instalação ou para pôr em funcionamento, acrescido, também, em alguns casos, da reavaliação.

Iudícibus, Martins, Gelbcke (2008, p. 15) dizem que:

no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

Um ponto novo, no que tange ao ativo imobilizado, inserido pela Lei 11.638/07 é a classificação neste grupo de direitos, oriundo de operações que transfiram à companhia, relacionados aos registros de operações de bens tangíveis derivados dos acordos de *leasings* financeiros.

O imobilizado é constituído pelo agrupamento de bens e direito, imprescindível à formação das atividades empresariais, caracterizado por apresentar-se na forma tangível. Também, no imobilizado, classificam-se os recursos aplicados ou já destinados à aquisição de bens de natureza tangível, mesmo que ainda não se encontrem em operação (Lei 11.638/07).

O controle interno no imobilizado representa o conjunto de procedimentos e técnicas que permitem dar segurança

no patrimônio de uma empresa, a fim de produzir dados contábeis confiáveis que possam ajudar a administração na condução interna de seus ativos (ALMEIDA, 1996)

De modo geral, os efeitos do controle interno nos bens imobilizados consistem na verificação desses bens, a fim de testar sua existência, localização, utilização e estado de conservação (FRANCO e MARRA, 2001).

Conforme consta na Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo (2000, p.24) o controle interno, no imobilizado da empresa, deve:

coletar informações físicas e objetivas sobre o procedimento de aquisição: solicitação, autorização, tomada de preços e cotações, recepção, faturamento e pagamento e, com base nelas, preparar relatório periódico das incorporações e obras em andamento mais significativo; preparar relatório global semestral ou anual, resumindo a movimentação das contas do Imobilizado: custo histórico (ou corrigido), reavaliações, depreciações e amortizações; designação de funcionários experientes para formular normas para proceder a levantamentos físicos periódicos e para acompanhar a reconciliação posterior das quantidades contadas com aquelas que compõem os saldos contábeis.

O referido controle tem uma finalidade mais relevante dentro de uma entidade, por se tratar de resguardar o patrimônio da mesma. O controle dos bens imóveis e móveis para a auditoria consiste em verificar a existência dos bens, sua posse e propriedade, também como a existência do vínculo dos mesmos, pesquisando se as demonstrações expressam a realidade da companhia (SÁ, 2000).

Desse modo, o papel do profissional para executar uma auditoria do imobilizado necessita, em primeiro plano, é ter o conhecimento de que sua função efetua, como aspecto, a prevenção e a investigação. Esse método examina a verdadeira alocação dos registros contábeis e, no que diz respeito ao imobilizado, deverá avaliar o tipo de controle existente, de modo a confirmar a existência, posse e propriedade dos bens imóveis e sua adequada contabilização, bem como a aplicabilidade dos princípios contábeis internos.

3. Metodologia

No que se refere aos procedimentos metodológicos deste trabalho se caracteriza como um estudo de caso, pois se constitui na análise de um único objeto, expondo todos seus conhecimentos, tendo o investigador um pequeno controle sobre os eventos (YIN, 2001). Quanto aos objetivos de pesquisa, pode-se classificá-la como pesquisa descritiva e, quanto à abordagem do problema, classifica-se como pesquisa qualitativa, uma vez que este tipo de estudo consiste em investigação, cuja principal finalidade é o delineamento das características de fatos ou fenômenos e a avaliação de determinada variável (MARCONI e LAKATOS, 2002).

As técnicas de pesquisa foram determinadas em conformidade com o objeto de estudo, buscando-se

construir os materiais e métodos do mesmo. Nesse sentido, acredita-se que a utilização de alguns instrumentos favoreceu a coleta dos dados e permitiu aprofundar aspectos sobre o tema de estudo.

Primeiramente, utilizou-se a técnica de análise documental e de conteúdo. A execução desse procedimento está intimamente ligada ao levantamento do ativo fixo junto à contabilidade da empresa pesquisada. Dessa forma, os documentos examinados para a execução da auditoria do imobilizado foram: a coleta por amostragem das notas fiscais, relatório contábil e financeiro com todos os bens existentes na empresa com seus valores imobilizados, depreciações e valor líquido. A análise documental busca identificar informações factuais nos documentos a partir de questões ou hipóteses de interesse do pesquisador (PARKER e REA, 2000).

A técnica de coleta de dados, denominada observação, esteve presente em todos os momentos do estudo. A mesma fornece importantes dados qualitativos, que apenas a visão do pesquisador possibilitaria. A observação auxiliou na compreensão dos dados fornecidos pela empresa como também no entendimento do processo fabril da organização. Para Lüdke e André (1988), a observação direta permite que o pesquisador chegue mais perto da perspectiva dos sujeitos, um importante alvo nas abordagens qualitativas.

Salienta-se que a pesquisa bibliográfica permitiu a compreensão e familiarização do tema proposto. Para Marconi e Lakatos (2002), a pesquisa bibliográfica caracteriza-se por ser realizada em documentos ou fontes secundárias e, ainda, abranger toda bibliografia tornada pública ao tema de estudo.

Para a confirmação dos bens, foi realizada a contagem física destes na empresa, possibilitando a identificação da existência do patrimônio. Também foi executada a identificação de todos os centros de custos existentes na empresa. Como limitação com relação ao método, destaca-se o pouco tempo para a execução da aplicação da análise mais aprofundada, a não disponibilidade de alguns relatórios como o das despesas administrativas e a falta de acesso a locais já pesquisados.

4 Resultado e Discussões

4.1 Procedimentos de auditoria aplicados no Imobilizado da Empresa X

Diante da necessidade de anonimato solicitada pela empresa pesquisada, será descrito um breve histórico da mesma, ocultando-se a sua razão social, sendo que neste estudo chamar-se-á de empresa X. Essa empresa, que é uma indústria, produz bebidas e conta com 590 colaboradores diretos em sua operação.

A indústria atende a região central e oeste do Rio Grande do Sul, produzindo anualmente 400 milhões de litros de bebidas. Também atua na área de distribuição, com uma

diversificada variedade de outras bebidas. Conta com uma força de vendas distribuída em 200 municípios do Rio Grande do Sul, servindo a 16.500 pontos que comercializam diariamente cerca de 2,5 milhões de unidades.

A empresa pesquisada na cidade de Santa Maria é de grande porte e é reconhecida no contexto empresarial da região. Constatou-se que entre as ferramentas gerenciais utilizadas estão: políticas ambientais, ISO 22000, 14001, 9001 e a OHSAS 18001 e auditoria interna e externa.

Conforme recomendam os procedimentos de auditoria, no decorrer do levantamento dos dados, foram elaborados os papéis de trabalho, que segundo Almeida (1996), é o documento escrito que confirma todo o trabalho executado pelo auditor interno ou externo e deve ser guardado pelo prazo mínimo de cinco anos. Dessa forma, após o levantamento das rotinas de controle interno de cada setor, envolvendo o ativo imobilizado, foram realizados os procedimentos de auditoria, que constam nos papéis de trabalho e fazem prova para as informações descritas neste estudo.

Os procedimentos de auditoria realizados na Empresa X foram: verificação do atendimento aos princípios de controle interno, verificação das notas fiscais por amostragem com o relatório do imobilizado e com a contabilidade; conferência dos cálculos de depreciação de um centro de custo (51001); contagem física; confrontamento de saldos e conferência do relatório de baixa dos bens no financeiro com o Razão Contábil do Imobilizado. Destaca-se que este estudo dará ênfase às anomalias identificadas em cada procedimento conforme será descrito abaixo.

4.2 Atendimento dos princípios de controle interno

No que se refere aos princípios de controle interno, foram levantadas todas as rotinas dos bens imobilizados, desde a aquisição até o descarte. Constatou-se que, em parte eles estão sendo bem atendidos, uma vez que as responsabilidades são bem definidas e conhecidas pelos colaboradores. As funções são segregadas, e o sistema de controle interno está bem amarrado, uma vez que a empresa utiliza, nas suas rotinas, conferências, carimbos, logins e senhas para acesso ao sistema, os quais são restritos às atividades que cada colaborador desempenha.

Destaca-se que, no setor de manutenção, apenas um funcionário reconhece rotinas internas de trabalho. Percebe-se que esse é o único colaborador que sabe onde estão alocados os bens permanentes. Esse procedimento prejudica a salvaguarda dos ativos e também demonstra uma concentração de responsabilidade. Os demais setores demonstram não saber da totalidade dos bens alocados.

4.3 Verificação das notas fiscais de compra com o relatório do imobilizado

Com o objetivo de confirmar o relatório do imobilizado da Empresa X foram solicitadas as notas fiscais (NF) de aquisição e baixas ocorridas no mês de fevereiro e março de 2009, pois era de interesse da empresa analisar os dois últimos meses e confrontar com o relatório financeiro do ativo fixo. Para Almeida, (1996), as notas fiscais originais são

documentos que comprovam os lançamentos contábeis nas contas do ativo, passivo, receita e despesa. O exame desses documentos objetiva constatar a veracidade dos valores registrados.

Esse procedimento, segundo Attie (2000), busca verificar se os valores lançados na contabilidade conferem com o documento de origem. Chegou-se a um total de 15 notas fiscais originais de aquisição referente aos meses citados, e essas foram confrontadas com o razão financeiro a fim de identificar se os valores lançados estão de acordo com os documentos.

Para o entendimento dos valores registrados, era necessária a conferência dos cálculos do ICMS, diferença de ICMS, PIS e COFINS nos produtos adquiridos que eram de direito. Também, alguns itens apresentavam um cálculo da diminuição de 50% do valor a ser imobilizado, denominado de participado¹. De posse dos cálculos, obtinha o valor líquido do imobilizado. Com isso, era possível a identificação no razão financeiro.

O resultado desse procedimento mostrou que os cálculos dos impostos e o valor imobilizado estavam de acordo com os procedimentos contábeis, pois os valores confrontados, através da planilha de conferência das NF, estavam de acordo com os lançamentos contábeis.

4.4 Cálculo de depreciação

A fim de verificar se a depreciação dos bens do ativo imobilizado estava sendo corretamente calculada e lançada, isto é, se a diminuição do valor dos bens corpóreos que integram o ativo permanente, em decorrência de desgaste ou perda de utilidade pelo uso, ação da natureza ou obsolescência estava corretamente sendo apropriada, foram refeitos os cálculos da perda de valor de acordo com os percentuais de vida útil, estabelecidos pela empresa. A depreciação é computada como custo por se tratar de bens utilizados na produção industrial, enquanto a dos demais bens é registrada como despesa operacional.

De posse do relatório de imobilizado, balancete e do relatório imobilizado das depreciações, foram conferidos por uma planilha, os saldos de cada conta, a fim de identificar erro sobre os valores desses bens. Nesse procedimento houve divergência na conta de vasilhames, pois havia um saldo maior na contabilidade, em relação ao relatório do imobilizado. Essa discordância de saldo não era referente ao mês de fevereiro, pois foi identificado, através de outros relatórios anteriores, que a referida discordância já existia, sendo essa, então, relativa ao exercício anterior, que ainda não tinha sido corrigida.

A mesma conferência foi executada no mês seguinte quando se pôde constatar que a divergência de depreciação havia aumentado em relação ao mês anterior, na referida conta. Também se pôde identificar o mesmo erro na conta de máquinas e equipamentos, somente no mês de fevereiro.

Buscou-se identificar os percentuais de depreciação de cada conta patrimonial a fim de utilizar para o cálculo de conferência e se esses percentuais apresentavam depreciação acelerada ou ainda redução da vida útil do bem.

A legislação do Imposto de Renda reconhece a dedutibilidade, como custo ou despesa operacional das pessoas jurídicas, submetidas à tributação, com base no lucro real, pois, pela legislação, o tempo de depreciação da conta geladeira é de 10 anos. Porém, a tabela apresentada pela empresa, tem período de 5 anos, comprovando, assim, uma redução da vida útil do bem.

Após esse procedimento, executou-se uma fórmula na planilha eletrônica para conferência dos cálculos de depreciação, obtendo-se, como resultado, que nem todos os valores conferiam com os dados depreciados.

Para a conferência dos cálculos de depreciação buscou-se um relatório de todos os bens do centro de custo (51001), sendo que através do próprio sistema da empresa, o relatório foi transferido para uma Planilha do *Microsoft Office Excel*, constando os seguintes dados: número do bem patrimonial, descrição, data de aquisição, data inicial do cálculo de depreciação, data final em 31/03/2009, valor imobilizado, valor depreciado, valor líquido e quantidade.

O processo de depreciação, praticado em nosso país, tem sido utilizado pelas empresas como dedutível, pelas autoridades fiscais, não se importando com o real desgaste dos bens imobilizados (ATTIE, 2000). A depreciação representa a importância correspondente à diminuição do valor imobilizado do bem, resultado do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal. De acordo com a nova Lei 11638/07, os cálculos de depreciação deverão ser apurados com base na vida útil do ativo, e não mais com base nas taxas fiscais. Foi encontrada depreciação a maior em alguns itens. Esse fato acarretou pagamento a menor de IRPJ e CSLL. Neste caso, recomenda-se o estorno dos valores lançados a maior, refazendo as apurações dos impostos nos respectivos períodos. Caso a empresa não queira adotar esse procedimento, que é o tecnicamente adequado, poderia estar assumindo algum risco¹, onde, pelo menos, deveria parar de depreciar erroneamente os valores, até que a situação se regularize.

Também foi identificada a redução da vida útil das geladeiras, procedimento esse legalmente contabilizado, através de um laudo técnico que comprova o seu desgaste acelerado pelo uso. A empresa ainda está buscando diminuir mais um ano, através de um novo laudo técnico, pois esses bens estavam sendo baixados por desgaste antes de completar a taxa de depreciação estabelecida pela legislação.

4.5 Contagem Física

Com o avanço da tecnologia, os bens patrimoniais perdem seu valor de funcionamento, ou também, pelo desgaste de seu uso, tornam-se obsoletos. Desse modo, surge a necessidade de serem substituídos por algo mais preciso, ágil ou eficiente.

De posse do relatório detalhado dos bens imobilizados do centro de custo 51001, na conta máquinas e equipamento, buscou-se identificar fisicamente os bens totalmente depreciados, a fim de identificar se eles estão em atividade produtiva e se ainda estão sofrendo depreciação mesmo depois de totalmente depreciados.

O resultado desse procedimento mostrou que realmente existem bens patrimoniais totalmente depreciados em atividade produtiva, os quais foram confirmados fisicamente na indústria. Já, a conferência dos mesmos para verificar se estão sofrendo depreciação, mesmo depois de totalmente depreciados, mostrou que nenhum bem continuava a ser depreciado. Também foi encontrado na empresa um considerável número de geladeiras sem condições de uso, que ainda não foram baixadas do sistema.

As geladeiras, bens que apresentam desgaste acelerado devido à sua forma de utilização, são transportadas de um lugar para outro constantemente, juntamente com as bebidas em caminhões. No entanto, essas mercadorias apresentam formato diferente, o que dificulta a sua acomodação na carroceria dos caminhões. Para transportá-las com segurança, o responsável pela carga utiliza técnicas para prendê-las, porém esse procedimento contribui para o desgaste acelerado das mesmas.

Diante dessa constatação, sugere-se que a empresa desenvolva uma estrutura em forma de "palet", o que dará a proteção adequada para o transporte das geladeiras e que ainda destine um espaço na carroceria separadamente das bebidas, para sua locomoção. Outro procedimento sugerido, mas com maiores custos, a utilização de um transporte exclusivo para as geladeiras, com uma carroceria apropriada para a sua acomodação, evitando que o seu deslocamento constante venha a acelerar o processo de desgaste.

No entanto, para a aplicação da Lei 11.638/07, sugere-se que a empresa realize revisão periódica de valores do ativo imobilizado, proporcionando assim, as alterações na expectativa de vida útil dos bens, implicando mudanças nos critérios de depreciação.

Para a verificação da existência física dos bens do centro de custo estudado, inicialmente, foi realizada uma análise vertical no grupo para identificar quais eram os itens de maior relevância. Assim, a conta prédios apresentava 35,96% do total centro de custo. A conta de máquinas e equipamentos apresentava 44,94% do total do centro de custo, já a conta de vasilhames correspondia 18,99% do total e, por fim, outras contas pertenciam 0,12% do referido centro de custo, tais como: ferramentas e utensílios de pequenos valores.

Para a identificação da real alocação em seu devido centro de custo desses bens, buscou-se a identificação física dos mesmos. A contagem física consiste no procedimento para as contas de ativo em identificar fisicamente os bens detectados nas demonstrações contábeis (ALMEIDA, 1996).

O resultado dessa conferência mostrou que na conta prédios existiam bens alocados em centro de custo errado, onde existia um imóvel que pertencia exclusivamente a outro centro de custo. Após a confirmação desse erro, o responsável pela contabilização patrimonial executou a troca do bem para o centro de custo correto.

A conta máquina e equipamento do centro de custo 51001 apresentava falhas em sua alocação dos bens. Essa conta apresentava bens cuja identificação física não foi possível, bens exclusivamente de outros centros de custos, bens totalmente depreciados ainda em uso, bens que eram utilizados em mais de um centro de custo. Assim, após a identificação, buscou-se a colocação dos mesmos em seus devidos centros de custos, a fim de obter o correto cálculo dos custos de fabricação de cada centro de custo.

Para os bens que são utilizados em mais de um centro de custos, sugere-se que sejam realizados os rateios proporcionais ao uso dos referidos bens (volume produtivo). Já, para os bens que são exclusivamente de outros centros de custos, recomenda-se que seja feita a transferência dos mesmos para os seus devidos centros de custos. Por fim, para aqueles bens nos quais não foi possível identificar os seus centros de custos, recomenda-se que a empresa identifique a sua real localização, alocando-os de forma correta, ou baixando-os por obsolescência, conforme o caso, pois se ressaltou a importância de identificá-los corretamente para o cálculo da rentabilidade da empresa.

4.6 Conferência dos saldos do Imobilizado no Balancete Contábil e no Balancete Financeiro

Para a realização desse procedimento buscou-se conferir o Balancete Contábil com o Balancete Financeiro, referente aos meses de fevereiro e março, o saldo final e o saldo de cada conta patrimonial que o compõe.

Na concepção de Almeida (2003), a conferência do saldo contábil com o saldo financeiro, pode identificar, em primeiro momento, se há erros contábeis no exercício analisado.

No primeiro momento, foi confrontado o saldo total imobilizado do Balancete Contábil com o Balancete Financeiro, também buscou-se confrontar no mesmo balancete, os saldos de depreciação acumulada. Essa simples conferência mostrou que havia divergência entre os saldos dos Balancetes referente aos dois meses auditados. Os meses de fevereiro e março apresentavam saldo a maior no Balancete Contábil, em relação ao Financeiro. Já, para a conferência da depreciação, também apresentavam saldo a maior no Balancete Contábil.

Após esse procedimento, buscou-se verificar em qual das contas patrimoniais estavam os erros. Para esta confrontação de saldos buscou-se o auxílio de uma planilha Excel, onde foi importado o saldo de cada conta sintética dos bens imobilizados e da depreciação do Balancete Contábil e Financeiro. Essa conferência das contas sintéticas dos balancetes mostrou erros contábeis conforme descritos abaixo.

| CONTAS DO BALANCETE | CONTÁBIL | FINANCEIRO | DIFERENÇA |
|------------------------|-------------------|-------------------|---------------------|
| Máquina e Equipamentos | R\$ 34.783.653,77 | R\$ 34.785.693,77 | R\$ (2.040,00) |
| Vasilhames | R\$ 12.571.516,09 | R\$ 12.566.130,03 | R\$ 5.386,06 |
| TOTAL | | | R\$ 3.346,06 |

Tabela 1 - Divergência das contas do imobilizado do mês de fevereiro.

A divergência de Imobilizado nas contas Patrimoniais, para o mês de fevereiro, apresentava erro na conta de máquinas e equipamentos, com saldo a menor na conta contábil, pois não havia contabilizado no financeiro, a baixa de um ar condicionado no referido valor. Já, a conta de vasilhames, apresentava saldo a maior na conta contábil, não sendo possível identificá-lo, pois era acumulado do exercício anterior.

| CONTAS DO BALANCETE | CONTÁBIL | FINANCEIRO | DIFERENÇA |
|---------------------|------------------|------------------|----------------------|
| Vasilhames | R\$ 9.491.144,71 | R\$ 9.451.133,83 | R\$ 40.010,88 |
| TOTAL | | | R\$ 40.010,88 |

Tabela 2 - Divergência da conta de depreciação do mês de fevereiro.

A discordância de depreciação encontrada na conta de vasilhames apresentava saldo a maior na conta contábil, pois este erro ocasionava um acúmulo do saldo de depreciação dos bens baixados.

| CONTAS DO BALANCETE | CONTÁBIL | FINANCEIRO | DIFERENÇA |
|-------------------------|-------------------|-------------------|----------------------|
| Geladeiras | R\$ 8.798.659,29 | R\$ 8.798.605,80 | R\$ 53,49 |
| Máquinas e Equipamentos | R\$ 34.783.814,96 | R\$ 34.780.721,11 | R\$ 3.093,85 |
| Móveis e Utensílios | R\$ 2.084.073,51 | R\$ 2.083.953,51 | R\$ 120,00 |
| Vasilhames | R\$ 12.588.183,67 | R\$ 12.552.286,65 | R\$ 35.897,02 |
| TOTAL | | | R\$ 39.164,36 |

Tabela 3 - Divergência das contas do imobilizado do mês de março.

A divergência de Imobilizado nas contas Patrimoniais, para o mês de março, apresentava, em todas, saldo a maior na conta contábil. Na conta de geladeira e na conta de móveis e utensílios, as diferenças estavam relacionadas à implantação de bens no financeiro.

Na conta de máquinas e equipamento, a diferença relacionava a baixa e implantação de bens não contabilizados no Razão Contábil e no Razão Financeiro. Para a conta de vasilhames, a diferença era somente a não contabilização das baixas no Razão Contábil e no Razão Financeiro.

| DATA | Nº BEM | CONTÁBIL | BAIXA/FINANCEIRO | DIFERENÇA |
|--------------|--------|----------|------------------|-----------------------|
| 02/03/09 | 30366 | R\$ 0,00 | R\$ 2.040,00 | R\$ (2.040,00) |
| TOTAL | | | | R\$ (2.040,00) |

| CONTAS DO BALANCETE | CONTÁBIL | FINANCEIRO | DIFERENÇA |
|------------------------|------------------|------------------|----------------------|
| Máquina e Equipamentos | R\$ 9.638.778,90 | R\$ 9.637.900,81 | R\$ 878,09 |
| Vasilhames | R\$ 9.580.834,94 | R\$ 9.510.493,10 | R\$ 70.341,84 |
| TOTAL | | | R\$ 71.219,93 |

Tabela 4 - Divergências das contas de depreciação do mês de março.

A divergência de depreciação encontrada na conta de máquinas e de vasilhames, para o referido mês, apresentava saldo a maior no Balancete Contábil. Porém, para a conta de vasilhames, uma parcela do saldo apresentado corresponde ao acúmulo de depreciação do mês anterior.

Diante dessa conferência, conclui-se que, para o imobilizado e depreciação é necessária uma atenção

especial para as contas de máquinas equipamentos e na conta de vasilhames, pois apresentam divergência e se repetem nos dois meses. Desse modo, sugere-se a busca de melhorias do controle desses bens que apresentam um valor expressivo no resultado de seu patrimônio imobilizado. Esse procedimento possibilita, ainda, constatar que a ausência do controle interno (confronto e conciliação de relatórios e fontes diferentes) reflete significativamente no resultado da auditoria externa e provoca uma distorção da realidade patrimonial da empresa.

4.7 Conferência do relatório de baixa dos bens com o Razão Contábil

Para a comprovação das baixas dos bens, buscou-se executar o confrontamento dos relatórios de baixa com o Razão Contábil referentes aos meses, de fevereiro e março de 2009, pois já se haviam detectado erros de contabilização na conferência dos saldos das contas patrimoniais do Balancete Contábil e Financeiro. Nesse caso, buscou-se conferir as baixas dessas contas a fim de verificar se as diferenças ocorrem por causa das mesmas.

O valor a ser baixado deverá ser o valor contábil do bem, custo menos depreciação acumulada, sendo esses, das contas do ativo imobilizado. Na concepção de Almeida (2003), se a baixa for uma venda, o valor é registrado em uma conta de receita, porém, normalmente, o valor baixado é registrado em uma conta de despesa e, ambos os casos são computados no resultado não operacional da empresa.

De posse dos relatórios de baixas dos bens patrimoniais, buscou-se confrontar os lançamentos no Razão Contábil e Razão Financeiro das contas que apresentavam divergência. A execução de auditoria realizada nesses relatórios mostrou que:

Tabela 5 - Divergência referente ao mês de fevereiro da conta de máquinas e equipamentos.

A divergência nos bens do imobilizado, referente ao mês de fevereiro, apresentava saldo a menor na Contabilidade, pois o valor de R\$ 2.040,00, referente à baixa por devolução de um ar condicionado, não havia sido consolidado como lançamento no Financeiro. Já, para a conta de vasilhames que apresentava saldo a maior na conta contábil, no valor de R\$ 5.386,06, não foi possível a identificação, pois o referido erro era acumulado do exercício anterior.

| DATA | Nº BEM | CONTÁBIL | BAIXA/FINANCEIRO | DIFERENÇA |
|--------------|--------|---------------|------------------|---------------------|
| 02/03/2009 | 30366 | R\$ 2.040,00 | R\$ 0,00 | R\$ 2.040,00 |
| 31/03/2009 | 2833 | R\$ 26.788,04 | R\$ 4.694,62 | R\$ (0,31) |
| 31/03/2009 | 6334 | | R\$ 22.093,11 | |
| 31/03/2009 | 7760 | R\$ 844,40 | R\$ 0,00 | R\$ 844,40 |
| 31/03/2009 | 2026 | R\$ 209,76 | R\$ 0,00 | R\$ 209,76 |
| TOTAL | | | | R\$ 3.093,85 |

Tabela 6 – Divergência referente ao mês de março na conta de máquinas e equipamentos

A divergência relativa ao mês de março, na conta de máquinas e equipamentos, apresentava saldo a maior no Razão Contábil, com valor de R\$ 3.093,85. Essas diferenças estão relacionadas à movimentação dos referidos bens mostrados na tabela 6 acima. O valor do bem nº 30366 apresentava a maior na conta contábil, pois esse valor faz referência a ajuste de uma NF, nº 111615, onde o valor ajustado não consolidou contabilmente no Financeiro.

Os valores dos bens de nº 2833 e 6334 apresentam uma pequena diferença de R\$ 0,31 a maior na Contabilidade, sendo que esse erro consiste em uma baixa a maior no Razão Contábil. O bem nº 7760 cujo valor baixado no relatório não materializou a baixa no Razão Contábil mostrou valor a maior. Já, o valor bem nº 2026, que se refere à incorporação não contabilizou no Razão Financeiro.

| DATA | Nº BEM | CONTÁBIL | BAIXA/FINANCEIRO | DIFERENÇA |
|------------------------------------|--------|--------------|------------------|----------------------|
| 31/03/09 | 5363 | R\$ 0,00 | R\$ 30.341,99 | R\$ 30.341,99 |
| 31/03/09 | 27344 | | R\$ 315,74 | |
| 31/03/09 | 27362 | R\$ 3.706,24 | R\$ 621,62 | R\$ (11,03) |
| 31/03/09 | 27437 | | R\$ 856,15 | |
| 31/03/09 | 27514 | | R\$ 1901,70 | |
| 31/03/09 | 30428 | R\$ 180,00 | R\$ 0,00 | R\$ 180,00 |
| TOTAL DO MÊS DE MARÇO | | | | R\$ 30.510,96 |
| TOTAL DO EXERCÍCIO ANTERIOR | | | | R\$ 5.386,06 |
| TOTAL | | | | R\$ 35.897,02 |

Tabela 7 – Divergência referente ao mês de março na conta de vasilhames.

A divergência referente ao mês de março, na conta de vasilhames, apresentava saldo a maior no Razão Contábil, com valor de R\$ 35.897,02. Essas diferenças estão relacionadas à movimentação dos referidos bens demonstrados na tabela acima, onde o valor do bem nº 5363 relacionava a não contabilização da referida baixa no financeiro.

A divergência do bem nº 30428 consiste em uma implantação do mesmo que não consolidou contabilmente no Razão Contábil. Para os demais bens relacionava a uma pequena diferença no valor de R\$11,03, a maior na conta contábil, que se refere a erro na parametrização dos valores baixados contabilmente a maior no Razão Contábil.

Desse modo, foi identificado que as baixas de vasilhames e máquinas e equipamentos, que não tinham sido contabilizados, apresentavam divergência de valor na contabilização de algumas baixas. Após esse procedimento, buscou-se a identificação dos mesmos,

juntamente com o sistema, para verificar o erro ocorrido, e ajustar os valores das contas correspondentes aos erros encontrados.

A partir desse procedimento, percebeu-se um ponto bastante falho no controle interno da empresa, oriundo do Software utilizado, no que se refere às baixas. Isso prejudicou a evidência correta da situação dos ativos imobilizados da empresa. Assim, acredita-se que seria de extrema importância a empresa realizar, permanentemente, a confrontação do relatório financeiro com o contábil para verificar as baixas e evitar que as divergências aumentem.

5 Considerações Finais

A realização deste estudo teve como objetivo principal avaliar o controle interno nos bens do ativo imobilizado existente na Empresa X, bem como verificar as principais falhas, sugerindo melhorias. A partir disso, constatou-se que, apesar das anomalias encontradas, a empresa possui um bom nível de controle interno, o que supre as necessidades de informações e de eficiência operacional. No entanto, destaca-se que há sempre possibilidades de

melhoria e que as recomendações expostas neste trabalho devem ser consideradas e implantadas pela empresa estudada.

Portanto, a auditoria interna, além de ser uma ferramenta de grande auxílio à auditoria externa, permite, ainda, que o profissional contábil colabore, não somente nas rotinas contábeis dentro de uma organização, mas também na eficácia da gestão operacional. Percebe-se que o controle interno é um instrumento indispensável para o desenvolvimento de qualquer porte de empresa, e que sua aplicação tem caráter não só preventivo, mas também de auxiliador na condução ordenada e na escolha das decisões rotineiras da organização.

Sabe-se que o sistema de controle interno deve ser adaptado, de acordo com as características e necessidades da empresa. Deve ser compatível com sua estrutura em todas as operações que o compõem, objetivando aos seus gestores melhorias nas operações, e assim facilitar o gerenciamento de suas atividades, proporcionando maior eficiência operacional e melhores resultados.

Logo, para que isso ocorra, é necessário que existam políticas administrativas visivelmente determinadas e que elas sejam cumpridas rigorosamente pelos seus funcionários. Também, os sistemas de informações contábeis, operacionais e gerenciais devem ser eficientes e confiáveis, sendo igualmente objeto do controle interno dentro de uma estrutura organizacional.

O processo de controle interno deve, preferencialmente, ter caráter preventivo. Deve ser exercido

permanentemente, estar voltado para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros contábeis estabelecidos na empresa, e ser um instrumento fundamental para a gestão da empresarial. Dessa forma, recomenda-se que a empresa proceda à correção de todos os erros pontuados neste trabalho e realize este tipo de auditoria em todos os setores, periodicamente.

Por fim, destaca-se a importância deste trabalho para a literatura de auditoria interna, como um estudo prático na área de controles internos, pois segundo Almeida (2003), a literatura de auditoria interna carece de mais estudos de caso publicados na área, para consolidar sua aplicabilidade na gestão operacional.

Referências Bibliográficas

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ATTIE, William. **Auditoria, conceitos e aplicações**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual de Controle Interno teoria & Prática**. 1.ed. Curitiba: Juruá, 2005.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei nº 11.638/07** de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte.

<http://www.planalto.gov.br/ccivil/.../lei/l11638.htm>. Acesso em: 20 de mai. de 2009.

CONSELHO. Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. **Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

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

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2001.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicáveis as demais sociedades**. São Paulo: Atlas, 2008.

LAKATOS, Eva Maria & MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos da metodologia científica**. 4. ed; São Paulo: Atlas, 2001.

LUDKE, Menga; ANDRÉ, Marli. **Pesquisa em Educação: abordagens qualitativas**. São Paulo: EPU, 1988.

MARCONI, Mariana A.; LAKATOS, Eva M. **Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados**. 5ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PARKER, Richard; REA, Louis M. **Metologia da pesquisa: do planejamento a execução**. São Paulo: Thomson Pioneira, 2000.

PEREIRA, Elias (Org.). **Fundamentos da Contabilidade**. São Paulo: Person Prentice hall, 2005.

_____. Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. **Normas brasileiras de contabilidade**. 5.ed. Porto Alegre: Tchê, 2007.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

YIN, Robert K. **Estudo de caso – planejamento e métodos**. (2Ed.). Porto Alegre: Bookman. 2001.

¹ Participado: participação de outras empresas na aquisição de bens que apresentam suas logomarcas

² Risco: Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).