

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ – UFPR

**CONTROLES INTERNOS NA ÁREA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS: UM
ESTUDO DE CASO**

**CURITIBA
2011**

LEONARDO BRUNO NIIMOTO

**CONTROLES INTERNOS NA ÁREA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS: UM
ESTUDO DE CASO**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para a obtenção do título de especialista em Controladoria.
Professor Orientador: Silvio Matucheski

**CURITIBA
2011**

RESUMO

O seguinte trabalho a seguir tem como objetivo de demonstrar as atividades que são realizadas na área de Contabilidade de Custos de uma empresa e verificar a eficiência dos controles internos sobre cada uma dessas atividades.

Demonstra-se o cenário econômico em que as empresas em geral estão inseridas e os efeitos na qualidade da informação que os Controles Internos trazem para os dados gerados pelos setores da empresa.

As atividades que são executadas na área de Contabilidade de Custos estão descritas com mais detalhes, principalmente os objetivos e os controles internos, demonstrados através de fluxos de atividades que a empresa realiza sobre cada uma dessas tarefas.

Faz-se as considerações finais sobre os controles de todas as atividades executadas pela área de Contabilidade de Custos e sugerindo as oportunidades de melhoria, destacando os pontos fortes que a empresa possui nas suas atividades.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	6
1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO	6
1.2. PROBLEMA DE PESQUISA	8
1.3. OBJETIVO GERAL.....	9
1.4. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	9
1.5. JUSTIFICATIVA	10
1.6. ESTRUTURA DO TRABALHO	12
2. REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1. CONTROLES INTERNOS	13
2.1.1. CONCEITO DE CONTROLES INTERNOS	13
2.1.2. CARACTERÍSTICAS DOS CONTROLES	15
2.1.3. CONTROLADORIA.....	16
3. METODOLOGIA	18
4. ESTUDO DE CASO DA EMPRESA MASTER.....	21
4.1. CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	21
4.2. ESTRUTURA DO CSC (CENTRO DE SOLUÇÕES COMPARTILHADAS)	22
4.3. CONTABILIDADE DE CUSTOS	23
4.3.1. MOVIMENTAÇÃO EM BASE DE ESTOQUE	26
4.3.1.1. DEFINIÇÃO E RISCOS	26
4.3.1.2. CONTROLE	26
4.3.1.3. FLUXO DO PROCESSO	27
4.3.2. CRIAÇÃO E MANUTENÇÃO DE CENTRO DE CUSTO.....	27
4.3.2.1. DEFINIÇÃO E RISCOS	27
4.3.2.2. CONTROLE	29
4.3.2.3. FLUXO DO PROCESSO	30
4.3.3. CRIAÇÃO DE CLASSE DE CUSTOS.....	30
4.3.3.1. DEFINIÇÃO E RISCOS	30
4.3.3.2. FLUXO DO PROCESSO	31
4.3.3.3. CONTROLE	31
4.3.4. ENCERRAMENTO DE CUSTOS MENSAL	32
4.3.4.1. DEFINIÇÃO E RISCOS	32
4.3.4.2. CONTROLE	33

4.3.4.3.	FLUXO DO PROCESSO	33
4.3.5.	ADMINISTRAÇÃO DE CICLOS DE RATEIO.....	34
4.3.5.1.	DEFINIÇÃO E RISCOS	34
4.3.5.2.	CONTROLE	35
4.3.5.3.	FLUXO DO PROCESSO	36
4.3.6.	GASTOS COM FOLHA DE PAGAMENTO	36
4.3.6.1.	DEFINIÇÃO E RISCOS	36
4.3.6.2.	CONTROLE	36
4.3.6.3.	FLUXO DO PROCESSO	38
4.3.7.	GASTOS COM DEPRECIÇÃO.....	38
4.3.7.1.	DEFINIÇÃO E RISCOS	38
4.3.7.2.	CONTROLE	39
4.3.7.3.	FLUXO DO PROCESSO	40
4.3.8.	ANÁLISE DE PREÇO DE MATERIAIS.....	40
4.3.8.1.	DEFINIÇÃO E RISCOS	40
4.3.8.2.	CONTROLE	41
4.3.8.3.	FLUXO DO PROCESSO	42
4.3.9.	PROVISÃO DE ESTOQUE OBSOLETO E DE BAIXA MOVIMENTAÇÃO.....	42
4.3.9.1.	CONTROLE	43
4.3.9.2.	FLUXO DO PROCESSO	44
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	45
6.	REFERENCIAIS.....	46

1. INTRODUÇÃO

1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO

A contabilidade é um instrumento de grande importância como fonte de informação no auxílio da gestão dos negócios, para acompanhar a evolução patrimonial e financeira das empresas. Com a globalização dos mercados financeiros, as corporações de diferentes segmentos unem-se em parcerias estratégicas com outras empresas do mundo inteiro e nesse processo surge à necessidade de informações, dados e números cada vez mais rápidos e precisos, para atender a necessidade de todos os participantes ligados a esses mercados.

Com a globalização dos mercados um novo ramo da contabilidade surge para suprir essa necessidade, a Contabilidade Internacional. Com o surgimento desse novo ramo da contabilidade houve a necessidade de se construir um ponto em comum para atender a necessidades de parceiros e empresas que atuam em mercados diversos ao seu país de origem em busca de informações para a tomada de decisão. “A finalidade da contabilidade internacional traduz-se na expectativa de seus usuários fornecerem informações claras e seguras e padronizadas, independentemente do espaço físico em que empresas se encontrem no globo terrestre” (NASCIMENTO, 2010, p.3).

As informações e dados gerados pela contabilidade precisam ser confiáveis para que a alta administração possa utilizá-la para a gestão da organização e também para tomar decisões. Com isso é necessário haver controles sobre essas atividades para que não ocorram erros e nem desvios de informações. Possuir controles eficientes sobre os processos é garantia de uma informação mais segura e precisa no momento em que os administradores irão realizar o planejamento estratégico e decidir a direção em que a empresa irá seguir.

Devido ao grande volume de operações realizadas no dia a dia das empresas, o processo de controle tem a função de regular as operações com padrões pré-estabelecidos pela a organização, e fazer com que os colaboradores respeitem e pratiquem essas políticas traçadas pela alta administração. Essa política faz com que os ativos da empresa sejam

protegidos e a operação seja registrada de forma adequada em sua totalidade e de forma correta.

Um controle adequado aplicado sobre os setores da empresa é de grande importância para que se obtenham resultados mais precisos e também servir como um instrumento facilitador no momento de uma auditoria ou fiscalizações.

1.2. PROBLEMA DE PESQUISA

Uma das causas na distorção de preço de custos é a falta de monitoramento e de controle nos processos das atividades que engloba desde a entrada da matéria-prima em estoque até a metodologia de apuração de custos gerando retrabalho e a perda de tempo para corrigir os erros. Uma variação no preço da matéria-prima causada um erro de entrada em estoque pode causar uma grande distorção de preço de custo.

Empresas que possuem Controles Internos adequados a sua operação garantem uma melhora dos processos de planejamento como um todo e ter uma garantia de poder trabalhar com dados confiáveis. Para definir corretamente os controles que são necessários para garantir a segurança do ambiente operacional, a empresa necessita conhecer o ambiente a qual está inserida, os fatores que podem contribuir ou impedir para a sua melhoria, os riscos e as oportunidades a que está sujeita no curso normal dos negócios, os resultados possíveis de serem atingidos com esse ambiente e as mudanças necessárias para que se atinjam melhores resultados.

Para evitar esse tipo de problema é necessário realizar um levantamento de todas as atividades executadas pela empresa e identificar qual o risco que a empresa está assumindo e não realizar o controle daquele processo. Porém, como organizar e controlar as atividades executadas na área de contabilidade de custos de uma empresa?

1.3. OBJETIVO GERAL

Demonstrar como as atividades relacionadas à área de contabilidade de custos podem ser organizadas e controladas a fim de minimizar erros.

1.4. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Relacionar as atividades executadas na área de contabilidade de custos;
- Mapear essas atividades;
- Identificar os eventos que possam impedir ou dificultar o cumprimento da atividade;
- Sugerir um controle interno para cada atividade mapeada caso não tenha;

Para cumprir com os objetivos propostos será analisada a área de Contabilidade de Custos de uma empresa brasileira de grande porte do segmento industrial que concentra suas atividades na América Sul, principalmente no Brasil, Peru e Colômbia. O escritório de contabilidade dessa empresa está localizada na região de Curitiba no Estado do Paraná mais precisamente no bairro Abranches situado na região norte, denominada neste trabalho apenas como Empresa Master.

1.5. JUSTIFICATIVA

Os controles internos são ferramentas importantes na gestão das empresas, pois além de controlar todas as operações e evitar erros e fraudes, servem também como auxílio na tomada de decisões do empresário. Os controles básicos como fluxo de caixa, controle de estoque, financeiro, gestão de ativos entre outros setores da empresa são de grande importância para que permita ao empresário ter uma visão ampla do funcionamento da empresa (YOSHIDA, 2005 p.710).

Os escândalos no mundo dos negócios trouxeram à tona declarações de executivos que afirmavam “não ter conhecimento” das atividades duvidosas praticadas por suas companhias – participações não registradas em livros, reconhecimentos de receitas impróprios, etc. Após esses episódios de escândalos criou-se a Lei Sarbanes-Oxley Act, com a finalidade de recuperar a segurança das informações e a confiabilidade dos investidores regulamentando as práticas de governança corporativa, intensificando as conferências internas e aumentando a responsabilidade dos executivos sobre a administração da empresa (DELOITTE, 2003 p.1).

Os controles internos não são somente relatórios financeiros para o cumprimento de leis e regulamentos, mas são também para garantir que os processos internos sejam realizados de forma correta e sem erros, seja por causa da falta de conhecimento ou por má fé.

A escolha do tema justifica-se devido os controles internos serem uma ferramenta de essencial importância para que as informações geradas pela área de contabilidade de custos de uma empresa sejam informações confiáveis e fidedignas sem desvios ou distorções, pois os controles internos aplicados de forma contínua têm efeito preventivo sobre os processos.

Os processos em uma organização são muito complexos, com muitos detalhes e que exigem diversos controles nas operações para que não haja alterações de resultado, por esse motivo esse trabalho tem a finalidade de mapear e descrever apenas as atividades relacionadas à área de contabilidade de custos da Empresa Master e demonstrar formas de realizar controles sobre essas atividades.

Para Martins (2008, p.305), controlar é:

...conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para a sua correção. Pode-se dizer que empresa tem controle de seus custos e despesas, quando conhece o que estão sendo incorridos, verifica-se então dentro do que era esperado, analisa as divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção.

Tomando como base na citação acima, ter controle é conhecer muito bem o que se está fazendo, saber aonde se quer chegar e identificar e analisar de forma crítica para poder sanear possíveis divergências que possam ocorrer para o cumprimento dos objetivos, levando em conta sempre as distorções de informações que podem levar a conclusões erradas e danosas para a empresa.

Empresas que não possuem controles internos estão expostas a erros por falta de controle sobre suas operações.

1.6. ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho tem o objetivo de demonstrar ao leitor o entendimento de forma clara e objetiva do funcionamento da área de Contabilidade de Custos de uma empresa, suas atividades e controles internos.

Será apresentado um breve relato sobre a estrutura e atividades desenvolvidas pela área responsável pela apuração de custos, identificando sua finalidade.

Na fase seguinte será realizado o mapeamento das atividades, descrevendo-as de forma detalhada destacando possíveis riscos na execução dessas atividades mensurados esses riscos, e avaliados o grau de comprometimento da execução da atividade no resultado final a ser entregue pela área de Contabilidade de Custos.

A última etapa será definir os controles para as atividades que apresentem riscos para a operação da área descrevendo cada um desses controles a frequência de execução e seus objetivos.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. CONTROLES INTERNOS

2.1.1. CONCEITO DE CONTROLES INTERNOS

A palavra controle pode assumir diversos significados. Quando se ouve a palavra controle pensa-se em burocracia, parar, conferir, checar, comparar, conferir, autoridade sobre alguém, no entanto todos esses significados constituem fragmentos de verdades a respeito do seja controle (ATTIE 1995, p.51).

Segundo Chiavenato (1999, p.635), controle é:

...o esforço sistemático de estabelecer padrões de desempenho com objetivos de planejamento para desenhar sistemas de retroação de informação a fim de comparar o desempenho atual com esses padrões pré determinados para verificar onde estão os desvios e medir sua significância a tomar a ação necessária, para assegurar que todos os recursos da organização estão sendo utilizados de maneira mais eficiente e eficaz para alcançar os objetivos organizacionais.

Com isso podemos concluir que controle é o esforço que se faz para identificar erros e fraudes, acompanhar o processo de desempenho e oportunidades de melhoria nas atividades e poder mensurar a qualidade, eficiência do trabalho realizado.

É fácil confundir Controle Interno com Auditoria Interna, esta, é uma idéia totalmente enganosa. De maneira que a Auditoria Interna trata de uma revisão do trabalho já realizado e o controle interno trata de procedimentos e organização adotados dentro da empresa de forma permanente sobre as atividades. Ou seja, a Auditoria Interna irá realizar a atividade de revisar os controles internos e identificar possíveis erros e riscos sobre o trabalho executado.

Para Attie (1995, p.52),

“... a auditoria interna de trabalho serve para a administração como meios de identificação de que todos os procedimentos internos e políticas definidas pela companhia, os sistemas contábeis e de controle interno estão sendo efetivamente seguidos, e todas as transações realizadas estão refletidas contabilmente em concordância com os critérios previamente definidos.”

Para Almeida (2003, p.63), definição de controle é:

“...o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.”

Com esses conceitos e Auditoria Interna e Controles Internos, é possível identificar a relação entre essas duas atividades. O Controle Interno é a apresentação e aplicação das políticas organizacionais definidas pela alta administração sobre as atividades da empresa. Já a Auditoria Interna é responsável em conferir e validar esses controles com base nas diretrizes determinadas pela organização, ou seja, é verificar se o controle está atingindo o seu objetivo principal, que é evitar erros ou fraudes.

“O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas” (ATTIE, 1995, p.61).

Diante dos comentários citados acima, defini-se que os controles internos são ferramentas de gestão para garantir o cumprimento de um objetivo estabelecido pela administração da empresa, produzir informações confiáveis e também para proteger o patrimônio da empresa.

Para Gomes e Salas (1999, p.22), o controle tem papel fundamental para assegurar que as atividades de uma empresa sejam realizadas de forma desejada pelos membros da organização.

Como foi citado acima, o controle é algo fundamental para assegurar que as atividades sejam executadas conforme a decisão da administração da empresa e contribua também para a manutenção e a melhoria dos processos organizacionais de forma contínua e periódica.

2.1.2. CARACTERÍSTICAS DOS CONTROLES

Em sentido amplo, o controle interno pode ser peculiar tanto na contabilidade quanto na administração. Attie (1992, p.201), define:

Controles Contábeis: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquela ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores;

Controles administrativos: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito, à eficiência operacional e à adesão à política traçada pela administração. Normalmente, se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência, abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade.

Com a definição acima, podemos concluir que os Controles contábeis são responsáveis em produzir informações contábeis confiáveis para ajudar na administração na condução dos negócios.

Com um enfoque administrativo Chiavenato (1999, p.653) descreve as características do controle:

- **Orientação estratégica para o resultado:** o controle deve apoiar os planos estratégicos e focalizar as atividades essenciais que fazem a real diferença para a organização.
- **Compreensão:** o controle deve apoiar o processo de tomada de decisão apresentando dados em termos compreensíveis. O controle deve evitar relatórios complicados e estatísticas enganosas.
- **Orientação rápida para as exceções:** o controle deve indicar os desvios rapidamente, através de uma visão panorâmica sobre o local em que as variações estão ocorrendo, e o que deve ser feito para corrigi-los rapidamente.
- **Flexibilidade:** o controle deve proporcionar o julgamento individual em que possa ser modificado para adaptar-se a novas circunstâncias e situações.
- **Autocontrole:** o controle deve proporcionar confiabilidade, boa comunicação e participação entre as pessoas envolvidas.
- **Natureza positiva:** o controle deve enfatizar o desenvolvimento, mudança e melhoria. Deve alavancar a iniciativa das pessoas e minimizar o papel da penalidade e das punições.
- **Clareza e objetividade:** o controle deve ser imparcial e acurado para todos. Deve ser respeitado com um propósito fundamental: a melhoria do desempenho.

As organizações necessitam um o mínimo de controles para aplicar seus recursos financeiros, desenvolver pessoas, analisar desempenho, avaliar a produtividade operacional. O desafio é saber como utilizar os controles e aprimorá-los para a melhora do desempenho de toda a organização.

2.1.3. CONTROLADORIA

A Controladoria é uma área administrativa importante na gestão empresarial, que tem a finalidade de administrar a empresa sem ser na verdade o dono da empresa. Sua função principal é fazer acontecer o planejado dando suporte e organizar os processos para que se atinja o máximo de eficiência e como consequência a eficácia na forma de gestão.

Para Mosimann (1999, p.89), a missão da Controladoria é:

...esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização. Seu papel fundamental nesse sentido consiste em coordenar os esforços para conseguir o resultado global sinérgico, isto é, superior à soma dos resultados de cada área.

Segundo Catelli (1999, p.370), a Controladoria é o ramo do conhecimento apoiada na Teoria da Contabilidade responsável por estabelecer a base teórica e conceitual respondendo pela disseminação do conhecimento.

Para Heckert e Wilson, (1963, p. 13-14 apud MOSIMANN e FISCH, 1999) as funções da Controladoria são:

- a. A função de planejamento, que inclui o estabelecimento e a manutenção de um plano operacional integrado por meio de canais gerenciais autorizados, de curto e longo prazo, compatível com os objetivos globais, devidamente testados e revisados, e abrangendo um sistema e procedimentos exigidos;
- b. A função de controle, que inclui o desenvolvimento, o teste e a revisão por meios adequados dos padrões satisfatórios contra os quais deve-se medir o desempenho real, e a assistência à administração no incentivo à conformidade dos resultados reais com os padrões;
- c. A função de relatar, que inclui preparação, análise e interpretação dos fatos financeiros e números para uso da administração, envolve uma avaliação desses dados em relação aos objetivos e métodos da área e da empresa como um todo, e influências externas e preparação e apresentação de relatórios a terceiros, como órgãos governamentais, acionistas, credores, clientes, público em geral, conforme suas exigências;
- d. A função contábil, que inclui o estabelecimento e a manutenção das operações da contabilidade geral e da contabilidade de custos da fábrica, da divisão e da empresa como um todo, juntamente com os sistemas e métodos referentes ao projeto, instalação e custódia de todos os livros contábeis, os registros e formas requeridos para registrar objetivamente as transações financeiras e adequá-las aos princípios contábeis, com o respectivo controle interno; e
- e. Outras funções relacionadas, de responsabilidade primária, que incluem supervisão e operação de tais áreas como: impostos, abrangendo questões locais, estaduais e federais, relação com o fisco e a auditoria independente; seguros, em termos de adequação da cobertura e manutenção dos registros; desenvolvimento e manutenção de instruções padrão, procedimentos e sistemas; programas de conservação de registros; relações públicas com o mercado financeiro; e finalmente, a coordenação de todos os sistemas e instrumentos de registro dos escritórios da empresa;

Sendo assim, a Controladoria é uma área da empresa responsável por criar um modelo de administração, estabelecendo padrões e normas internas com a finalidade de dar suporte às demais áreas da empresa. Sua função é conduzir as áreas da empresa a fazer com que elas trabalhem de forma correta e em uma única direção traçada pela administração, para que os esforços sejam concentrados para o cumprimento da missão e a continuidade da organização.

3. METODOLOGIA

O procedimento para realizar essa pesquisa será através de um estudo de caso que utilizará como abordagem do assunto a pesquisa qualitativa e tendo como objetivo o estudo através da pesquisa descritiva e bibliográfica.

Uma das etapas que serão utilizadas para a realização dessa pesquisa baseiam-se em uma pesquisa bibliográfica, o qual o acesso à informação ocorre por meio de livros, artigos, teses entre outros.

Segundo Lakatos (2007, p.185):

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

Na fase inicial de um desenvolvimento de investigação é preciso fazer a pesquisa bibliográfica com o intuito de saber se alguém já realizou alguma pesquisa ou trabalho sobre o tema. Saber quais os métodos utilizados em investigações similares e identificar o melhor a ser aplicado.

A pesquisa bibliográfica irá ajudar na busca de um problema para o projeto de pesquisa, a partir de referências publicadas. Ela irá constituir ao pesquisador uma maior fonte teórica de conhecimento.

Segundo Amaral (2007), a pesquisa bibliográfica é uma etapa fundamental em todo trabalho científico que influenciará todas as etapas de uma pesquisa, na medida em que se der o embasamento teórico do trabalho. Consistem no levantamento: seleção, fichamento e arquivamento de informações relacionadas à pesquisa.

É imprescindível, portanto, antes de todo e qualquer trabalho científico fazer uma pesquisa bibliográfica sobre o tema em questão, para levantar o máximo de informações sobre o tema proposto.

Segundo Cervo e Bervian, citados por Silva (2005, p. 49), a pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Em ambos os casos, busca

conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado, existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Para o desenvolvimento da própria pesquisa é necessário um planejamento, com referências conceituais e embasadas em conhecimentos já existentes.

A pesquisa descritiva ajudará a analisar os fenômenos que ocorrem na vida social e econômica, para entender e conhecer mais as diversas situações da realidade.

Na concepção de Oliveira (1997, p.114), o estudo descritivo contribui para explicar a causa e efeito de fenômenos e analisar separadamente as variáveis que de certa maneira influenciam ou causam o surgimento dos fenômenos.

Com isso será possível estudar e identificar as possíveis falhas que existem nas atividades executadas dentro da empresa e estudar as causas dessas falhas, mensurando o grau de risco que possa trazer para a operação da empresa e também construir formas de controles para que erros não se repitam novamente.

O método qualitativo será empregado no desenvolvimento desse trabalho para ajudar a entender melhor os fatos que ocorrem em determinadas empresas para que se possa descobrir a natureza dos problemas.

Oliveira (1997, p.117), afirma que:

As pesquisas que utilizam da abordagem qualitativa possuem a facilidade de poder descrever a complexidade de uma determinada hipótese ou problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos experimentados por grupos sociais, apresentar contribuições no processo de mudança, criação ou formação de opiniões em determinado grupo e permitir, em maior grau de profundidade, a interpretação das particularidades do comportamento ou atitudes dos indivíduos.

Esse estudo de caso haverá uma abordagem qualitativa que tem o intuito da coleta de dados e informações para a elaboração desse trabalho. Segundo Yin (2005, p.33), "...o estudo de caso como estratégia de pesquisa compreende um método que abrange tudo – tratando da lógica de planejamento, das técnicas de coletadas de dados e das abordagens específica à análise dos mesmos."

Na concepção de Yin (2005, p.32), “um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não claramente definidos.”

De acordo com Barros e Lehfeld, citados por Silva (2005, p. 31), a metodologia científica procura mostrar ao pesquisador que se pode adquirir conhecimento, por meio da pesquisa. Aponta, principalmente, os caminhos necessários para o auto-aprendizado, no qual o pesquisador é o sujeito do processo, aprendendo a encontrar e a sistematizar o conhecimento obtido, estudar e avaliar os vários métodos disponíveis, identificando suas limitações, vantagens e utilizações.

Para Gil (1999, p. 42), a pesquisa:

...tem um caráter pragmático, é um “processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”. Pesquisa é um conjunto de ações, propostas para encontrar a solução para um problema, que têm por base procedimentos racionais e sistemáticos. A pesquisa é realizada quando se tem um problema e não tem informações para solucioná-lo.

O objetivo dessas pesquisas é levantar o máximo de informações já pesquisadas e conhecer o conteúdo que já foi explorado e pesquisado. Identificar os temas e assuntos que já foram estudados e pouco explorados para poder argumentar e opinar sobre a importância e a eficiência dos controles internos dentro da área de Contabilidade de Custos da empresa Master.

4. ESTUDO DE CASO DA EMPRESA MASTER

4.1. CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A Empresa Master é um grupo familiar brasileiro com atuação em diversos países e que concentra seus investimentos em setores de base da economia mais precisamente de infra estrutura, o que demanda uma grande quantidade de produção de seus produtos, como cimento, aço, alumínio entre outros. Com um portfólio diversificados de produtos faz com que a Empresa Master não concentre seus investimentos em somente um negócio, proporcionando um ganho uniforme em seus investimentos.

Para administrar todo esse portfólio de segmentos industriais a Empresa Master possui um modelo de gestão corporativa que une o controle acionário da família e uma base de executivos capacitados na administração dos negócios.

A gestão da empresa está dividida por um conselho que representa a família controladora do grupo e um conselho de executivos que são responsáveis pelos direcionadores estratégicos e pelo desempenho operacional dos segmentos em que a empresa atua.

Devido a Empresa Master ter seus investimentos diversificados em segmentos distintos o conselho de executivos é responsável pelo acompanhamento dos negócios, encarregada da coordenação executiva dos negócios e do desempenho operacional de cada segmento. Apesar de cada empresa do grupo atuar em ramos distintos, existe um modelo de governança único que todas as empresas do grupo seguem, criando uma identidade única para a Empresa Master.

No âmbito nacional, a Empresa Master possui fábricas, minas de extração, florestas de eucalipto, pomares de laranja distribuídos pelo Brasil. E para uma melhor gestão da contabilidade e padronização dos negócios, foi criado um CSC (Centro de Soluções Compartilhadas) para administrar as informações contábeis geradas pelas Unidades de Negócios. A finalidade de segregar a Contabilidade das fábricas é com intuito de aumentar o desempenho das unidades fabris, com foco na excelência produtiva e o CSC é responsável em produzir informações contábeis e financeiras de acordo com as

regras e normas contábeis e com a legislação local de cada negócio, mantendo um padrão de gestão das informações contábeis.

4.2. ESTRUTURA DO CSC (CENTRO DE SOLUÇÕES COMPARTILHADAS)

O CSC (Centro de Soluções Compartilhadas) é foi criado em 2002 em busca de redução de custos e excelência nos processos operacionais para contribuir efetivamente na busca de soluções mais efetivas, assegurando a qualidade, independência, padronização e ganhos de escala. Suas principais responsabilidades são de processar informações financeiras e de controladoria, com foco na operacionalização das rotinas financeiras, fiscais, processos contábeis e folha de pagamento.

Atualmente o CSC (Centro de Soluções Compartilhadas) está subdividido em áreas, sendo uma área:

- **Financeiro** – responsável pelas atividades de contas a pagar e receber, tesouraria, fluxo de caixa, fechamento de câmbio;
- **Tributário** – estão divididos em impostos diretos e indiretos, responsáveis por todas as obrigações acessórias, impostos retidos na fonte, fiscalizações entre outras atividades;
- **Processos** – a área é composta pelos processos de:
 - o Comércio Exterior - responsável por todas as importações e exportações feitas pelo grupo;
 - o Fiscalizações - é a área responsável por receber todas as fiscalizações que estão sendo intimadas e direcionar as áreas responsáveis ao atendimento;
 - o Reclassificações – setor da empresa responsável pelo recebimento de reclassificações e por analisar e realizar e todos os lançamentos de reclassificações contábeis;
 - o Ativos e Passivos Financeiros – área que tem a responsabilidade de administrar e contabilizar os depósitos judiciais, trabalhistas e fiscais;

- o Gestão - responsável por controlar e gerenciar os controles internos e modelo de gestão do CSC (Centro de Soluções Compartilhadas);
- o Ativo Imobilizado – setor responsável pela gestão dos bens patrimoniais da Empresa Master e da contabilização da exaustão e depreciação dos ativos imobilizados;
- **Contabilidade de Custos** – responsável pelo fechamento de custos de todas as empresas do grupo e também pelas rotinas de atividades inerentes a ao processo;
- **Contabilidade Geral** – sua função é auxiliar todas as áreas a executarem suas atividades de forma correta e dentro do prazo estabelecido no cronograma e pela entrega de relatórios e das demonstrações financeiras da Empresa Master;
- **Folha de Pagamento** – realizar a gestão da folha de pagamento da Empresa Master e movimentações de funcionários dentro do grupo;
- **Recursos Humanos** – área responsável pela contratação de funcionários, recrutamento interno, programas de incentivo e de comunicação;

4.3. CONTABILIDADE DE CUSTOS

A área de Contabilidade de Custos tem a missão de garantir a entrega do fechamento de custos de todos os negócios do grupo e tratamento das pendências das contas de estoque de acordo com o prazo e qualidade negociados em um documento entre a Empresa Master e o CSC (Centro de Soluções Compartilhadas). A área de Contabilidade de Custos é responsável somente pela apuração de dados contábeis e garantir com segurança a geração desses dados. As análises gerenciais de rentabilidade e estratégicas do grupo são de responsabilidade da Empresa Master que possui uma área de Controladoria para a geração dessas informações.

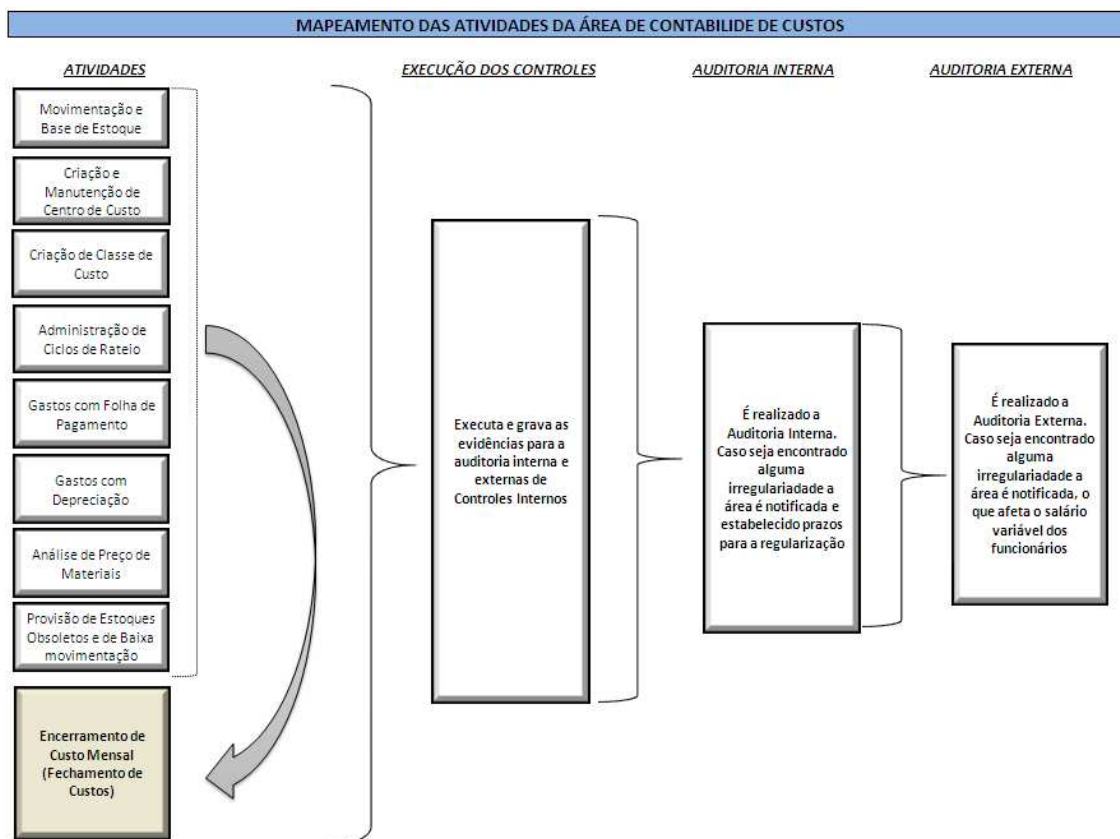
Além da responsabilidade do fechamento de custos contábeis das empresas do grupo da Empresa Master, a área é responsável por outras atividades inerentes ao processo de custeio, que são:

- Cálculo de Custo Standard;
- Conciliação das contas de Estoques;
- Monitorar Dados Contábeis no Cadastro de Materiais;
- Acompanhamento dos Inventários Físicos Registrados no Sistema;
- Análise mensal da variação de Estoques de materiais produzidos;

Para todas essas atividades existem manuais de execução com passo a passo com as melhores práticas para a execução da tarefa, com o objetivo de realizar a atividade de forma rápida e atingir a forma eficiente e segura os resultados planejados.

Além das atividades citadas acima, existe outras atividades executadas na área de Contabilidade de Custos que também estão vinculadas ao processo de custeio e que são padronizadas e controladas para a gestão de informações e garantir que o processo está sendo executado de forma correta e segura. Essas atividades são monitoradas e controladas através de auditorias internas e externas para que não ocorram erros de omissão ou dolo nas informações processadas.

Para ilustrar melhor o fluxo dos processos, segue abaixo o mapeamento das atividades de uma maneira macro.



Descrições das atividades da área de Contabilidade de Custos da Empresa Master.
Fonte: Empresa Master

Dessa forma, contata-se que as atividades desenvolvidas são:

- Movimentação em Base de Estoque;
- Criação e Manutenção de Centro de Custo;
- Criação de Classe de Custo;
- Encerramento de Custo Mensal;
- Administração de Ciclos de Rateio;
- Gastos com Folha de Pagamento;
- Gastos com Depreciação;
- Análise de Preço de Materiais;
- Provisão de Estoques Obsoletos e de Baixa movimentação;

4.3.1. MOVIMENTAÇÃO EM BASE DE ESTOQUE

4.3.1.1. DEFINIÇÃO E RISCOS

Essa atividade tem a finalidade de identificar se algum usuário do CSC (Centro de Soluções Compartilhadas), especificamente da área de Contabilidade de Custos, realizou alguma movimentação manual nas contas de estoque. Qualquer alteração feita de forma manual em estoque pode alterar significativamente o preço do material e causar distorções no momento da apuração do custeio prejudicando o número final e prejudicar a confiabilidade da informação.

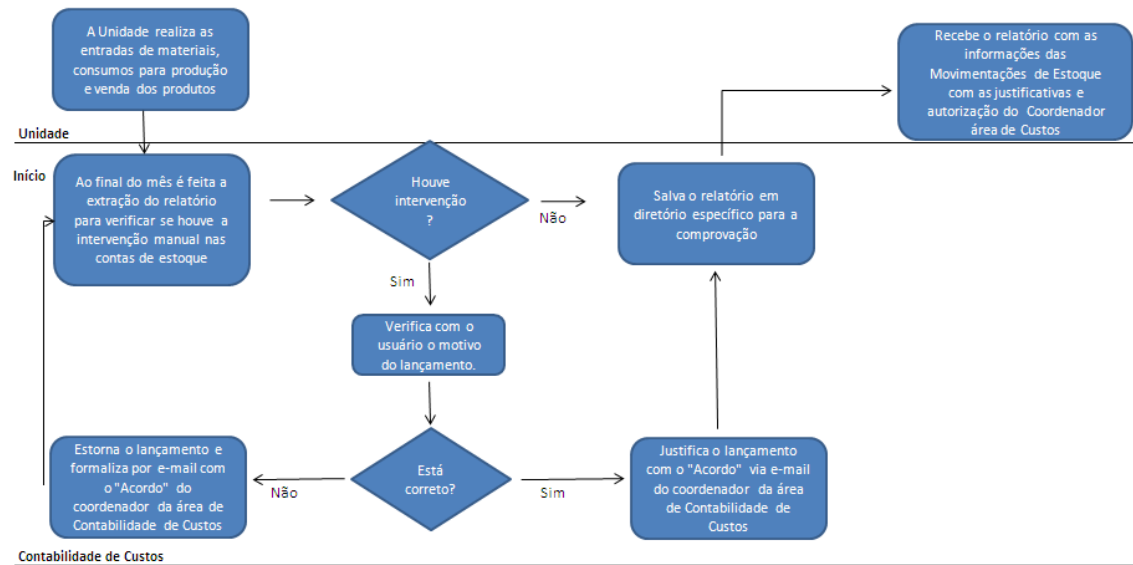
Todos os processos realizados pelos usuários dentro do sistema (alteração, contabilização, estorno) são registrados no sistema com o devido número de documento, contendo hora, data e nome do usuário, impedindo assim qualquer possibilidade de fraude, desde que a empresa tenha controles para evitar que essas situações ocorram.

Todas as movimentações de materiais feitas dentro do sistema devem ser feitas de forma automática através de vendas, consumos para produção ou centros de custos.

4.3.1.2. CONTROLE

Mensalmente é extraído um relatório do sistema ABC uma base com de todas as movimentações feitas pelos usuários do CSC (Centro de Soluções Compartilhadas) e são verificados se foram realizadas movimentações de estoque. Caso sejam identificadas ocorrências, os analistas devem justificar formalmente ao coordenador da área com as devidas justificativas e documentação suporte para tal feito. O relatório de análise é arquivado no diretório específico para uma futura auditoria interna e externa.

4.3.1.3. FLUXO DO PROCESSO



Fluxo da atividade de Movimentação de Estoque
Fonte: Empresa Master

4.3.2. CRIAÇÃO E MANUENÇÃO DE CENTRO DE CUSTO

4.3.2.1. DEFINIÇÃO E RISCOS

O Centro de Custo é uma Unidade Organizacional dentro de uma área de contabilidade de custos que representa um local claramente delimitado onde os custos ocorrem (KROETZ, 2001, p.36).

Os registros mestres de centro de custos contem diversas categorias de informação. A linha do cabeçalho do registro mestre incluía ID (Identificação) do centro de custo, a área de contabilidade de custos a que o centro de custos está atribuído, e o intervalo de datas de validade do centro de custos.

As seções de dados básicos contem os campos para o nome e a descrição do centro de custo, o responsável do centro de custos e o departamento a que o centro de custos está atribuído. O campo seguinte de tipo de centro de custos identifica a finalidade do centro de custos conforme lista abaixo. O campo da área da hierarquia mostra o nó da hierarquia standard ao qual o centro de custos esta atribuído.

Para a Empresa Master foi adotada a seguinte codificação de Centros de Custos:

X YY ZZZ (6 posições - alfanuméricas)

X ◇ Natureza do centro de custo (1 posição - numérica):

- 1 – Produtivo
- 2 – Manutenção
- 3 – Apoio
- 4 – Administrativo
- 5 – Comercial
- 6 – Ativo imobilizado/diferido

YY ◇ Local, unidade ou planta produtiva (2 posições – alfabéticas);

ZZZ ◇ Seqüencial para cada unidade (3 posições – numéricas);

Premissas adotadas para estruturação do código com 6 dígitos:

A padronização do tipo de centros de custos permite atender aos relatórios e análises locais e corporativas, exemplo:

- Facilitar a seleção e agrupamento de centros de custos para execução de um relatório no Sistema ABC;
- Em um lançamento contábil facilita identificar rapidamente qual é a natureza de centro de custo;
- Facilidade de extração de relatórios no Sistema ABC, através da utilização da codificação estruturada;
- Dois dígitos para “Local ou Planta” são necessários em função da grande quantidade de unidade/plantas/filiais de cada unidade de negócio;
- Facilita a padronização dos códigos de centros de custos comuns entre as unidades, exemplo: Área de Controladoria;
4xx001 (Planta 1) 4yy001 (Planta 2)
- Seqüencial de cada Unidade ou Planta: Devido à quantidade de centros de custos existentes, apenas dois dígitos não atenderiam a necessidade atual e futura do grupo;

Tipo de centro de custos:

Esta informação servirá para identificação da natureza dos centros de custos na visão corporativa:

- F- Produtivos - Fase de transformação do produto acabado ou semi-acabado;
- C- Manutenção;
- Auxiliares Gerais - Segurança do Trabalho, Almoxarifado, Segurança Patrimonial, Controle de Qualidade (ISO);
- H- Auxiliares de produção - Utilidades, Laboratório, Engenharia, Administração da Produção, Controle de Estoque;
- L- Presidência / Superintendência - Diretoria Geral;
- W- Controladoria & Finanças - Contabilidade, Custos, Financeiro, Fiscal, Ativo Imobilizado, Contas à Pagar, Contas à Receber, Auditoria Interna, Jurídico;
- D- RH - Refeitório, Atendimento ao Pessoal, Medicina Ocupacional, Serviços Administrativos Social;
- T- TI - Área de Tecnologia da Informação;
- S- Suprimentos - Compras, Almoxarifado;
- G- Logística - Logística Interna, Importação, Expedição;
- V- Comercial - Diretoria / Gerência, Transporte, Exportação, Vendas, Serviços ao Cliente, Marketing;
- Ativo Imobilizado / Diferido - Pesquisa & Desenvolvimento, Expansão de Base de Ativos;

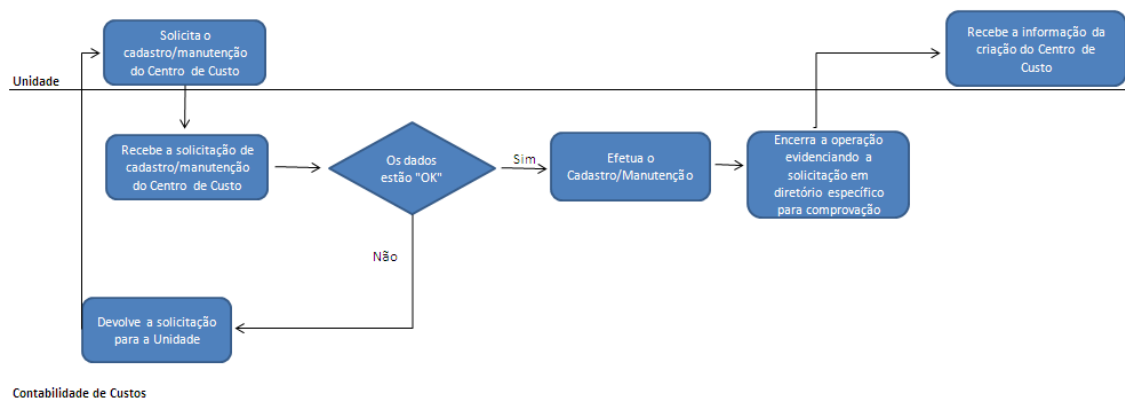
A empresa corre um grande risco caso não exista nenhum tipo de controle ou monitoramento dessa atividade, pois além de administrar custos por unidades organizacionais, a criação de um centro de custo indevido pode desviar ou omitir gastos realizados durante o processo produtivo.

4.3.2.2. CONTROLE

Toda a criação ou modificação de centro de custo deve ser criada ou modificada de forma adequada e mediante documentação suporte, que deverá ser salva em diretório específico juntamente com o relatório do Sistema ABC.

Mensalmente é realizada uma auditoria interna para verificar se todos os centros de custos cadastrados no sistema existem uma documentação suporte e semestralmente é realizada a auditoria externa para validar a eficiência desse controle.

4.3.2.3. FLUXO DO PROCESSO



Fluxo da atividade de Cadastro e Manutenção de Centros de Custos
Fonte: Empresa Master

4.3.3. CRIAÇÃO DE CLASSE DE CUSTOS

4.3.3.1. DEFINIÇÃO E RISCOS

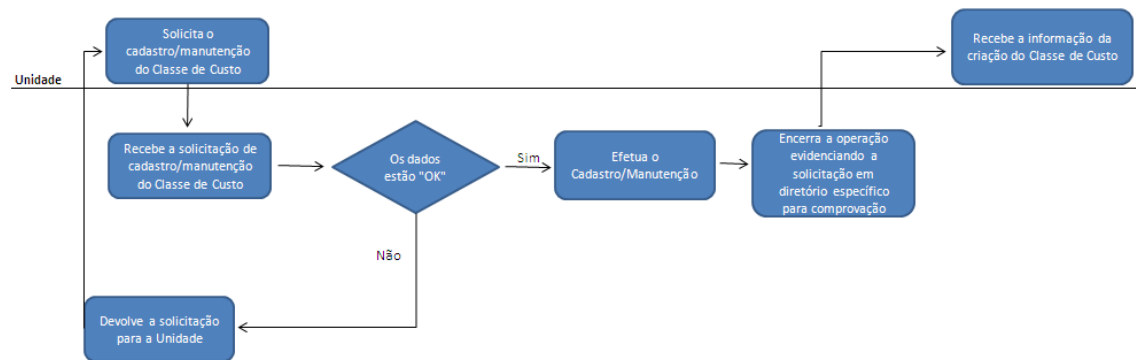
As Classes de Custo estão estreitamente relacionadas às contas do razão utilizadas na Contabilidade.

O Sistema ABC consiste em um sistema de contabilidade integrado. Todos os lançamentos nas classes de custo são refletidos na Contabilidade, sendo necessário um objeto de custo (centro de custo, ordem interna, centro de lucro) durante o lançamento. Sem um objeto de custo um lançamento em uma classe de custo não poderá ser feito, pois o Sistema ABC não permite o lançamento sem essa informação.

A necessidade de controle dessa atividade é necessária, pois a organização definiu determinadas classes de custos para serem contabilizados os gastos da empresa, caso ocorra à criação de uma classe de custo indevida,

esses gastos poderão refletir no processo de custeio, causando distorções no custeio.

4.3.3.2. FLUXO DO PROCESSO



Contabilidade de Custos

Fluxo da atividade de Cadastro e Manutenção de Classe de Custos

Fonte: Empresa Master

4.3.3.3. CONTROLE

Toda a criação ou modificação de classe de custo deve ser criada ou modificada de forma adequada e mediante documentação suporte, que deverá ser salva em diretório específico juntamente com o relatório do Sistema ABC. Mensalmente é realizada uma auditoria interna para verificar se todos os centros de custos cadastrados no sistema possuem sua respectiva documentação suporte e semestralmente é realizada a auditoria externa para verificar as documentações e validar a eficiência desse controle.

Este controle é impresso e assinado pelo coordenador da área e posteriormente arquivado para a conferência da auditoria interna e externa.

4.3.4. ENCERRAMENTO DE CUSTOS MENSAL

4.3.4.1. DEFINIÇÃO E RISCOS

Essa atividade é realizada pela área de Contabilidade de Custos que executa a apuração do custeio contábil da Empresa Master para todos os segmentos industriais.

O processo referente à apuração do custeio está integrado com outros módulos e visa otimizar o tempo, qualidade de dados gerenciais e análises. Para que se tenha o resultado desejado durante o processo de apuração do custeio é necessário o cumprimento de todas as atividades relacionadas com este processo.

Durante o processo de apuração do custo contábil é realizado diversas atividades para que se possa obter o real custo de produção do mês. Entre elas estão às atividades de:

- Apropriação das Ordens de Produção – Toda produção do mês é feita por ordens de produção, onde são alocados os materiais consumidos para a produção de determinado produto e as atividades que são executadas para a fabricação desse produto;
- Apropriação das Ordens de Manutenção – As manutenções realizadas em máquinas e equipamentos do processo fabril são feita dentro de Ordens de Manutenção, seja uma prestação de serviço para o conserto de uma máquina ou consumo de um material de manutenção para reparo de um equipamento.
- Apropriação dos gastos em Centro de Custos para o Estoque – Todos os gastos realizados durante o mês são acumulados nos centros de custos produtivos e no momento da apuração de custos são alocados aos produtos em estoque;

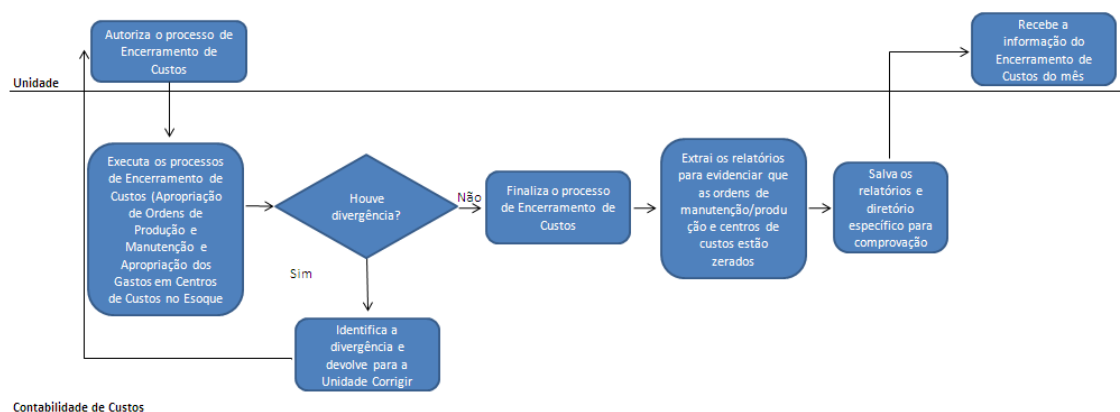
Essas atividades são executadas no momento da apuração do custo para que se possa calcular o valor real da produção do mês. Para que não ocorra à possibilidade de alguma ordem de manutenção ou produção fique com saldo após a apuração do custeio, são realizadas algumas atividades para garantir que todos os coletores de custos (ordens de produção, ordens de manutenção e centros de custos) estejam zerados após a apuração.

4.3.4.2. CONTROLE

Após a execução da apuração de custos são extraídos relatórios do Sistema ABC para verificar se todos os centros de custos produtivos, ordens de produção e ordens de manutenção estão zerados. Essa atividade garante que todos os custos do mês foram apropriados para os materiais que foram produzidos.

Para a execução dessa atividade é gerado o relatório do Sistema ABC e salvos em diretório específico para que possa ser consultado posteriormente. Mensalmente é realizada uma auditoria interna para verificar se todos os coletores de custos estão zerados no sistema e semestralmente é realizada a auditoria externa para validar a eficiência desse controle.

4.3.4.3. FLUXO DO PROCESSO



Fluxo da atividade de Encerramento de Custos Mensal
Fonte: Empresa Master

4.3.5. ADMINISTRAÇÃO DE CICLOS DE RATEIO

4.3.5.1. DEFINIÇÃO E RISCOS

Essa atividade é realizada pela área de Contabilidade de Custos que realiza a apuração do custeio contábil da Empresa Master para todos os segmentos industriais.

A execução da atividade de ciclos de rateios é realizada durante a apuração do custo contábil mensal. Nos ciclos de rateio são designados o montante ou percentual de gastos que serão rateados dos centros de custos de manutenção e auxiliares de produção para os centros de custos produtivos. O objetivo dessa atividade é distribuir todos os gastos realizados no período dos centros de custos de manutenção e auxiliares para os devidos centros de custos produtivos a qual foi designado às atividades ou serviços.

Segue a definição dos centros de custos:

- **Natureza do centro de custo Produtivo:** É o local onde ocorre a transformação do produto, nesses centros de custos estão instaladas as máquinas e equipamentos, operadores de máquinas entre outros associados ao processo produtivo;
- **Natureza do centro de custo de Manutenção:** O centro de custo de manutenção tem a finalidade de dar suporte aos centros de custos produtivos, como manutenção de máquinas e equipamentos, prestações de serviço e reparos nas estações de trabalho da produção;
- **Natureza do centro de custo de Apoio:** São centros de custos auxiliares dos centros de custos produtivos e de manutenção, nesses centros de custos são alocados gastos como segurança do trabalho, almoxarifado, segurança patrimonial das áreas de produção, controle de qualidade;

No processo de apuração de custos é executada a atividade de ciclo de rateio que irão distribuir todos os gastos dos centros de custos de manutenção e de apoio para os devidos centros de custos produtivos, de acordo com os percentuais calculados pelos engenheiros e técnicos de produção.

A importância de controlar essa atividade é garantir que os percentuais e valores atribuídos nos ciclos de rateio não sejam modificados para beneficiar ou onerar os centros de custos produtivos e assim garantir a que a atividade está sendo executada de forma correta e com valores reais.

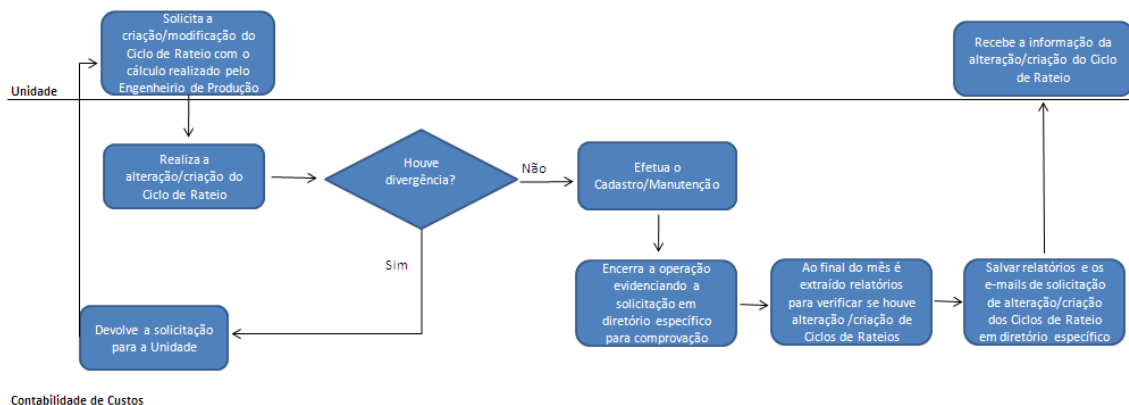
4.3.5.2. CONTROLE

Após a apuração de custos são extraídos relatórios do Sistema ABC para verificar se todos os ciclos de rateio não tiveram algum tipo de modificação. O Sistema ABC registra toda e qualquer alteração dentro do sistema, identificando o nome do usuário à hora e data do registro. Dessa forma é possível garantir que todas as alterações sejam identificadas e rastreadas a fim de garantir a segurança das informações.

Para realizar esse controle, mensalmente é feita a extração de relatórios do Sistema ABC e salvos em diretório específico para posterior consulta dos dados. Nesse relatório ficam registrados todas as modificações realizadas com datas de execução do ciclo e com os nomes dos usuários e caso seja identificada alguma alteração em algum dos ciclos de rateio é necessário que haja a documentação suporte por parte dos engenheiros e técnicos de produção para validar a alteração, pois nenhum usuário da área de Contabilidade de Custos do CSC (Centro de Soluções Compartilhadas) pode alterar ciclos de rateio sem a devida documentação suporte.

Para garantir que todas as alterações nos ciclos de rateio tenham uma documentação suporte que comprove a modificação é realizado mensalmente uma auditoria interna para analisar e comparar as alterações feitas de acordo com a documentação e semestralmente é feita uma auditoria externa para validar a eficiência desse controle.

4.3.5.3. FLUXO DO PROCESSO



Fluxo da atividade de administração de Ciclos de Rateio
Fonte: Empresa Master

4.3.6. GASTOS COM FOLHA DE PAGAMENTO

4.3.6.1. DEFINIÇÃO E RISCOS

A atividade de contabilização da folha de pagamento é registrar na contabilidade o pagamento dos salários de todos os funcionários da Empresa Master. Essa atividade é de responsabilidade da área de folha de pagamento que controla e realiza toda a gestão dos funcionários da empresa.

A área de Contabilidade de Custos executa a atividade de monitorar os valores contabilizados mensalmente nas contas de salários e encargos, pois partes desses valores são contabilizados em centros de custos que fazem parte do processo produtivo da empresa e qualquer erro de lançamento ou variações de valores podem prejudicar a apuração do custo no sentido de prejudicar o custo do produto final.

4.3.6.2. CONTROLE

A contabilização da folha de pagamento é realizada antes do processo de apuração de custos e com isso é possível analisar e comparar os gastos do mês com os meses anteriores antes de iniciar a atividade de apuração de custos.

Para realizar esse controle foi elaborada uma planilha para analisar os valores contabilizados nas contas de salários e encargos por centro de custo.

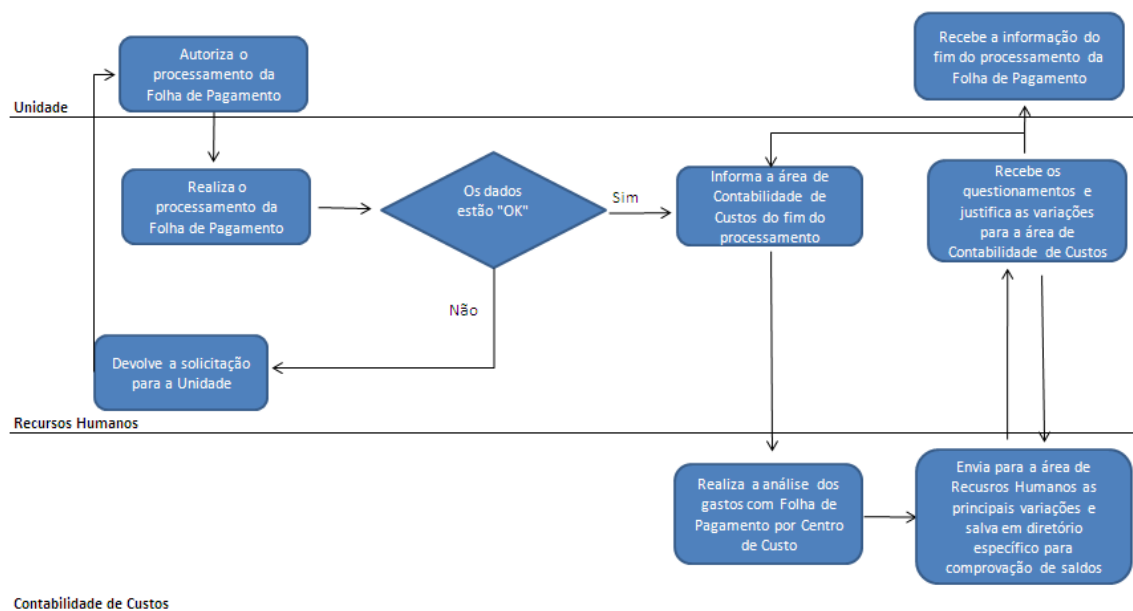
Dessa maneira é possível acompanhar a evolução dos gastos com a folha de pagamento da Empresa Master e identificar grandes variações de valores.

Para a execução desse controle é gerado um relatório dentro do Sistema ABC com todas as contas envolvidas na contabilização da folha de pagamento e também com os centros de custos. A partir do relatório gerado do sistema é feito a análise dos valores contabilizados no mês na planilha de análise de folha de pagamento e toda variação relevante é registrada e encaminhada para a área de Folha de Pagamento justificar a variação. Caso a variação seja procedente e não erro de contabilização, o e-mail é guardado em diretório específico para ser consultado futuramente e servir de garantia para futuros questionamentos de auditoria. Em caso de erro de contabilização a área de Folha de Pagamento reprocessa a contabilização corrigindo os devidos erros.

O controle é feito através de e-mails registrados e arquivados com as variações e questionamentos em diretório específico para que possa ser consultado futuramente e a planilha de análise também é guardada juntamente com o relatório extraído do sistema no mesmo diretório. Assim é possível consultar a planilha de análise e os e-mails encaminhados para a área de Folha de Pagamento.

Para garantir que a análise foi realizada e os números são consistentes é realizada mensalmente uma auditoria interna para analisar e comparar às variações de valores contabilizadas e feita a conferência dos e-mails registrados no diretório com as devidas justificativas e semestralmente é feita uma auditoria externa para validar a eficiência desse controle.

4.3.6.3. FLUXO DO PROCESSO



Fluxo atividade de Gastos com Folha de Pagamento

Fonte: Empresa Master

4.3.7. GASTOS COM DEPRECIAÇÃO

4.3.7.1. DEFINIÇÃO E RISCOS

A atividade de contabilização da depreciação é registrar na contabilidade a depreciação e a exaustão dos ativos da Empresa Master. Essa atividade é de responsabilidade do setor de Ativo Imobilizado da área de Processos que controla e realiza toda a gestão dos bens patrimoniais.

A área de Contabilidade de Custos executa a atividade de monitorar os valores contabilizados mensalmente nas contas de depreciação, exaustão e encargos, pois partes desses valores são contabilizados em centros de custos que fazem parte do processo produtivo da empresa e qualquer erro de lançamento ou variações de valores podem prejudicar a apuração do custo no sentido de prejudicar o custo do produto final.

4.3.7.2. CONTROLE

A contabilização da depreciação e exaustão é realizada antes do processo de apuração de custos e com isso é possível analisar e comparar os gastos do mês com os meses anteriores antes de iniciar a atividade de apuração de custos

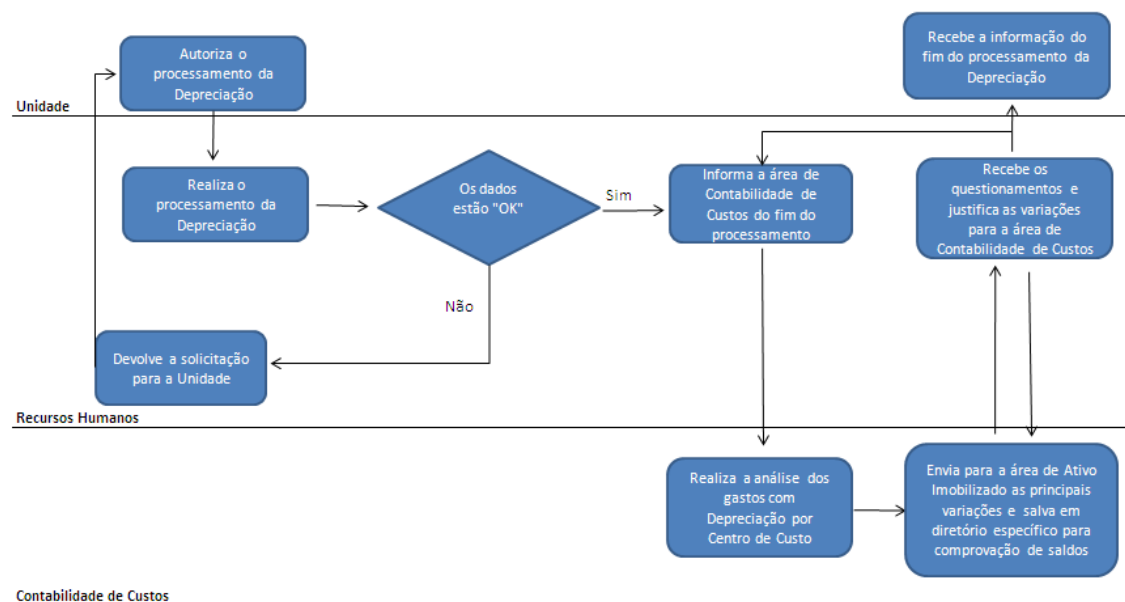
Para realizar esse controle foi elaborada uma planilha para analisar os valores contabilizados nas contas de depreciação, exaustão e encargos por centro de custo. Dessa forma é possível acompanhar a evolução dos gastos que a Empresa Master está tendo com depreciação e sendo possível identificar grandes variações de valores e evitar erros.

Para a execução desse controle é gerado um relatório dentro do Sistema ABC com todas as contas envolvidas na contabilização da depreciação, exaustão e encargos e também com os centros de custos. A partir do relatório gerado do sistema é feito a análise dos valores contabilizados no mês na planilha de análise de depreciação e exaustão e toda variação relevante é registrada e encaminhada para o setor de Ativo Imobilizado para justificar a variação. Caso a variação seja procedente e não erro de contabilização, o e-mail é guardado em diretório específico para ser consultado futuramente e servir de garantia para futuros questionamentos de auditoria. Em caso de erro de contabilização o setor de Ativo Imobilizado reprocessa a contabilização corrigindo os devidos erros.

O controle é feito através de e-mails registrados e arquivados com as variações e questionamentos em diretório específico para que possa ser consultado futuramente e a planilha de análise também é guardada juntamente com o relatório extraído do sistema no mesmo diretório. Assim é possível consultar a planilha de análise e os e-mails encaminhados para o setor de Ativo Imobilizado.

Para garantir que a análise foi realizada e os números são consistentes é realizada mensalmente uma auditoria interna para analisar e comparar às variações de valores contabilizadas e feita a conferência dos e-mails registrados no diretório com as devidas justificativas e semestralmente é feita uma auditoria externa para validar a eficiência desse controle.

4.3.7.3. FLUXO DO PROCESSO



Fluxo atividade de Gastos com Depreciação
Fonte: Empresa Master

4.3.8. ANÁLISE DE PREÇO DE MATERIAIS

4.3.8.1. DEFINIÇÃO E RISCOS

A atividade de Análise de Preço de Materiais tem como objetivo verificar a variação diária nos preços médios de materiais de manutenção, consumo, matéria-prima, materiais auxiliares, mercadoria para revenda, materiais de embalagens e combustíveis. Desta forma, pretende-se evitar a entrada de materiais em estoque, com quantidades e valores incorretos.

Essa atividade é realizada diariamente a fim de acompanhar a evolução do preço dos materiais, pois esses são consumidos para realizar manutenções e na própria produção, o que pode gerar distorções e variações no custo final do produto.

4.3.8.2. CONTROLE

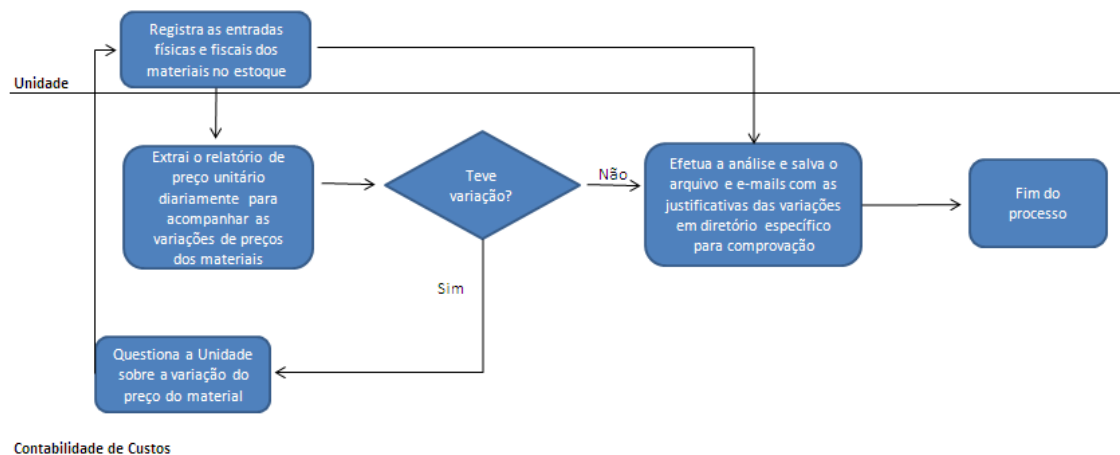
Essa atividade é realizada diariamente a fim de minimizar o risco de ocorrer alguma contabilização errada ou indevida.

Para a execução dessa atividade é gerado um relatório dentro do Sistema ABC com o último preço dos materiais registrado no momento da execução do relatório. A partir do relatório gerado do sistema é feita a análise dos valores contabilizados no mês na planilha de análise diária de variação de preços e toda variação relevante é registrada e encaminhada através de e-mail para o responsável pela contabilização no estoque para justificar a variação. Esse rastreamento é possível devido o Sistema ABC registrar todas as contabilizações e alterações feitas dentro do sistema com o nome do usuário, data e hora do registro. Caso a variação seja procedente e não erro de contabilização, o e-mail é guardado em diretório específico para ser consultado futuramente e servir de garantia para futuros questionamentos de auditoria. Em caso de erro de contabilização usuário estorna a contabilização e a realiza de forma correta.

O controle é feito através de e-mails registrados e arquivados com as variações e questionamentos em diretório específico para que possa ser consultado futuramente e a planilha de análise também é guardada juntamente com o relatório extraído do sistema no mesmo diretório. Assim é possível consultar a planilha de análise e os e-mails encaminhados para os responsáveis pela contabilização.

Para garantir que a análise foi realizada e os números são consistentes é realizada mensalmente uma auditoria interna para analisar e comparar às variações de valores contabilizadas e feita a conferência dos e-mails registrados no diretório com as devidas justificativas e semestralmente é feita uma auditoria externa para validar a eficiência desse controle.

4.3.8.3. FLUXO DO PROCESSO



Fluxo atividade de Análise de Preços dos Materiais
Fonte: Empresa Master

4.3.9. PROVISÃO DE ESTOQUE OBSOLETO E DE BAIXA MOVIMENTAÇÃO

A atividade de Provisão de Estoques Obsoletos e de Baixa Movimentação tem o objetivo identificar os materiais que estão parados em estoque e não estão tendo consumo por muito tempo. Para esses materiais que estão muito tempo sem movimentação é realizado uma provisão para uma eventual perda.

São analisados todos os materiais em estoques e os materiais que são considerados obsoletos ou de baixa movimentação que não possam ser utilizados na produção normal ou vendidos por estarem danificados ou fora de especificações e por serem considerados fora da linha de produção, deve constituir-se uma provisão para potencial perda.

Os itens em estoque com baixa movimentação são os itens existentes em quantidades excessivas em relação ao uso ou venda normal prevista e, portanto, de difícil realização.

O cálculo dessa provisão deve considerar o seguinte:

- Provisão de 100% do valor dos estoques obsoletos.
- Para os itens com baixa movimentação, deverá ser constituída provisão de 20% do valor do item a cada seis meses sem movimentação.

A responsabilidade pelo cálculo e contabilização do ajuste mensal da provisão para itens obsoletos ou de baixa movimentação é da área de Contabilidade de Custos.

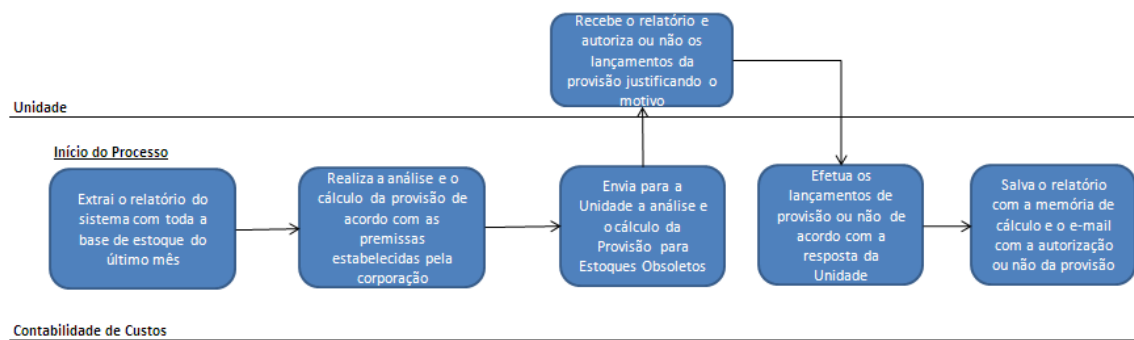
4.3.9.1. CONTROLE

Para a execução dessa atividade é feita a extração do relatório do Sistema ABC. Nesse relatório contém todos os materiais na base de estoque e os seus respectivos históricos de consumo e entradas dos últimos doze meses. Esses dados são necessários para realizar o cálculo da provisão, como a quantidade de material em estoque, valor total em estoque, quantidade de material consumido, valor consumido, quantidade de entrada de material, valor de entrada. Com base nessas informações é realizado o cálculo do valor a ser provisionado de acordo com o manual corporativo interno. Nesse manual está descrito todas as regras para realizar o cálculo provisão.

A finalidade desse controle é identificar os materiais que estão parados há muito tempo na base de estoque e definir uma tratativa para esse material, seja para a venda em leilão ou reconhecer como perda por estar danificado ou fora de prazo de utilização.

Esse controle é realizado mensalmente pela área de Contabilidade de Custos e a planilha, com as demonstrações do cálculo e identificação dos materiais que estão sendo provisionados, é reportada para a Empresa Master analisar e justificar o motivo dos materiais estarem a tanto tempo parados em estoque e definirem um destino para os mesmos.

4.3.9.2. FLUXO DO PROCESSO



Fluxo atividade de Provisão de Estoques Obsoletos

Fonte: Empresa Master

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em análise ao que foi relatado no trabalho, a empresa Master possui um sistema integrado, que permite rastreabilidade das informações, o que facilita o controle das atividades. Todas as atividades executadas pela área de Contabilidade de Custos são monitoradas e possuem controles, o que garante uma maior confiança nas informações que essa área produz.

Para os controles de Movimentação em Base de Estoque, Criação e Modificação de Centros de Custos, Criação de Classe de Custo, Encerramento de Custo Mensal e Administração de Ciclos de Rateios não são descritos nos controles as tratativas que serão realizadas caso seja identificado alguma anomalia no processo, somente é relatado ao coordenador da área ou será feito a auditoria. Nesses casos seria necessário descrever as ações necessárias para corrigir essa anomalia e garantir a correção desses processos.

Os demais controles que são Gastos com Folha de Pagamento, Gastos com Depreciação, Análise de Preço de Materiais e Provisão de Estoques Obsoletos e de Baixa movimentação são mais controles de monitoramento de atividades das áreas que realizam a atividade, pois o controle mencionado no trabalho é de comunicar aos setores responsáveis das divergências encontradas nos relatórios. Mesmo não havendo ações nessas atividades é de grande importância o monitoramento das variáveis que possam interferir na mensuração dos custos dos produtos. Somente assim é possível garantir que a informação que a área de Contabilidade de Custos produz seja uma informação de qualidade e confiável.

De acordo com o descrito nos controles, existem somente controles sobre as atividades executadas no CSC (Centro de Soluções Compartilhadas), sendo que a empresa Master também realiza atividades que interferem na apuração de custos. Para que se possa garantir que todas as atividades sejam controladas, recomenda-se que a empresa implante controle sobre as suas demais atividades, provendo assim mais segurança nas informações.

6. REFERENCIAIS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria – Um curso Moderno e Completo**. São Paulo: Atlas, 2003.

AMARAL, João F. **Como fazer uma pesquisa bibliográfica**. 2007.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1992.

ATTIE, William. **Auditoria conceitos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 1984.

ATTIE, William. **Auditoria conceitos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 1998.

CATELLI, Armando. **Controladoria**. São Paulo: Atlas, 1999.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos Novos Tempos**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

DELOITTE; TOUCHE; TOHMATSU. **Lei Sarbanes-Oxley: guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos**. São Paulo: Deloitte, 2003. Disponível em http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/guia_sarbanes_oxley%281%29.pdf Acesso em 05 Fevereiro 2011.

GOMES, Josir Simeone. SALAS, Joan M. Amat. **Controle de Gestão – Uma abordagem contextual e Organizacional**. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T.. **Contabilidade de Custos. Um enfoque administrativo**. Vol. II. São Paulo: Atlas, 1986.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

LAKATOS, Eva Maria. MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia científica**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2007

KROETZ, Cesar Eduardo S..**Apostila de Contabilidade de Custos I.** 1º Semestre de 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** São Paulo: Atlas, 2008.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello. FISCH, Sílvia. **CONTROLADORIA – Seu Papel na Administração de Empresas.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NASCIMENTO, Wesley Souza do. **CONTABILIDADE INTERNACIONAL.** Curitiba, 2010.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratando de Metodologia Científica – Projetos de Pesquisas, TGI, TCC, Monografias, Dissertações e Teses.** São Paulo: Editora Pioneira, 1997.

SILVA, Mary Aparecida Ferreira da. **Métodos e Técnicas de Pesquisa.** 4. Ed. Ed. IBPEX. São Paulo: Macron Books, 1996.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso – Planejamento e Métodos.** 3. ed. São Paulo: Editora Bookman, 2005.

YOSHIDA, Patrícia Mie Miyamoto. REIS, Jorge Augusto Gonçalves. **Controle Interno nas Empresas.** IX Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e V Encontro Latino Americano de Pós-Graduação – Universidade do Vale do Paraíba, 2005.