

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
SETOR DE CIENCIAS SOCIAIS APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE

SIDINEI TEIXEIRA

**PROPOSTA DE MODELO DE CONTROLES INTERNOS PARA UTILIZAÇÃO NO  
PROCESSO DE COMPRAS DE EMPRESAS PRIVADAS NA AQUISIÇÃO DE  
MATERIAIS DE USO E CONSUMO**

Curitiba

2015

SIDINEI TEIXEIRA

**PROPOSTA DE MODELO DE CONTROLES INTERNOS PARA UTILIZAÇÃO NO  
PROCESSO DE COMPRAS DE EMPRESAS PRIVADAS NA AQUISIÇÃO DE  
MATERIAIS DE USO E CONSUMO**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, como requisito para obtenção do título de especialista no Curso de MBA em Auditoria Integral.

Orientador: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Mayla Cristina Costa

Curitiba

2015

Dedico esse trabalho a minha família e amigos, em especial a minha mãe Armiria, que apesar de sua simplicidade me mostrou a importância da continuidade dos estudos, e a meu pai Jandir (in memoriam), a quem me espelho pela sua hombridade e valores.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, pela vida e por todas as coisas maravilhosas através dela proporcionadas.

A minha esposa Tammy, pela paciência e apoio em todos os momentos que precisei.

A minha orientadora, professora Doutora Mayla Cristina Costa, por acreditar nesse trabalho e possibilitar que os objetivos fossem atingidos.

A todos que contribuíram direta ou indiretamente para que esse trabalho fosse realizado.

A persistência é o caminho do  
êxito.

**Charles Chaplin**

## RESUMO

Este trabalho tem como objetivo apresentar procedimentos de controles internos utilizados na identificação e prevenção de riscos de fraude no processo de compras, propondo assim um modelo para utilização por empresas privadas na aquisição de materiais de uso e consumo. A pesquisa apresenta a definição de fraude e sua origem, diferencia fraude e erro, demonstra a motivação e o perfil do fraudador, além de citar exemplos de fraudes aplicadas no processo de compras. Também aborda controles internos, no que diz respeito à sua definição, objetivos e segregação de controle, estruturas e tipos de controle, e demonstra exemplos de controles aplicados ao processo de compras. Por fim, apresenta a análise de três modelos de controles internos aplicados ao processo de compras de empresas privadas, identificando controles importantes e também inconsistências nos processos, e com base nesse estudo oferece um modelo de controle interno para utilização por empresas privadas na aquisição de materiais de uso e consumo, visando dessa maneira melhorar a eficiência e eficácia do processo, além da mitigação de riscos de fraude e minimização de erros.

**Palavras-chave:** controle interno; fraude; compras.

## **ABSTRACT**

This work aims to present internal control procedures used in the identification and prevention of fraud risks in the procurement process, thus proposing a model for use in private companies for acquire use and consumption materials. The research presents the definition of fraud and its origin, differentiates fraud and error, demonstrates the motivation and the fraudster's profile, provides examples of applied fraud in the procurement process. It also addresses internal controls with respect to its definition, objectives and segregation control, structures and types of control, and shows examples of controls applied to the purchasing process. Finally, it presents the analysis of three models of internal controls applied to the process of shopping for private companies, identifying key controls and also inconsistencies in the processes, and based on this study offers an internal control model for use by private companies to acquire use of consumable materials, thus aiming to improve the efficiency and effectiveness of the process, as well as mitigating the risks of fraud and error minimization.

**Key-words:** Internal control; fraud; purchasing.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	<b>8</b>
1.1. PROBLEMA .....	9
1.2. OBJETIVOS .....	9
1.2.1. Objetivo Geral .....	9
1.2.2. Objetivos Específicos.....	9
1.3. JUSTIFICATIVA .....	10
<b>2. METODOLOGIA</b> .....	<b>11</b>
2.1. QUANTO AOS OBJETIVOS .....	11
2.2. QUANTO A FORMA DE ABORDAGEM DO PROBLEMA .....	12
2.3. QUANTO AOS PROCEDIMENTOS.....	12
<b>3. REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>15</b>
3.1. FRAUDE .....	15
3.1.1. Definição e Origem .....	15
3.1.2. Fraude X Erro .....	16
3.1.3. Motivação e Perfil do Fraudador .....	18
3.1.4. Fraudes Aplicadas no Processo de Compras .....	21
3.2. CONTROLE INTERNO .....	24
3.2.1. Definição, Objetivos e Segregação .....	24
3.2.2. Estruturas e Tipos de Controle .....	25
3.2.3. Controles Aplicados ao Processo de Compras.....	27
<b>4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	<b>33</b>
4.1. ANÁLISE DE MODELOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE COMPRAS.....	33
4.2. PROPOSTA DE MODELO DE CONTROLES PARA UTILIZAÇÃO NO PROCESSO DE COMPRAS POR EMPRESAS PRIVADAS .....	42
<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>45</b>



## 1. INTRODUÇÃO

A área de compras é considerada uma das áreas mais suscetíveis a fraudes, tendo sido citada por 44% dos 132 executivos brasileiros entrevistados na pesquisa realizada no ano de 2014 pela empresa de auditoria PricewaterhouseCoopers sobre crimes econômicos (PWC, 2014).

Em conformidade com estes dados, KPMG (2011, p.39) considera que “as fraudes, em especial no departamento de Compras, trazem perdas efetivas e impactam o lucro. Por isso devem ser foco de ações de mitigação de riscos e também de prevenção”.

Por sua vez, Attie (2000, p.113) cita que “o sistema de controle interno previne que funcionários possam cair em tentação dado a possíveis problemas pessoais ou financeiros e incorrer em atos ilícitos”.

Gleim (2013, p.120) afirma que “o controle é o principal meio de evitar fraudes”.

Tais dados e afirmações dos autores demonstram a importância e necessidade da adoção de controles internos pelas empresas, a fim de mitigar os riscos de erros e de fraudes no processo de uma das áreas mais suscetíveis a fraudes: a área de compras.

Além da prevenção contra possíveis fraudes, a adoção de controles internos traz diversos benefícios para as empresas, dentre os quais (disponível em: <<http://www.portaldeauditoria.com.br/controles-internos/>>):

- a) Salvar o ativo – proteger os ativos de eventuais roubos, perdas, uso indiscriminado ou danos morais (imagem da empresa);
- b) Desenvolvimento do negócio – sistema de controle interno que permita a administração agir com a maior rapidez e segurança possível nas tomadas de decisões.
- c) Resultado das operações – fornecer à administração, em tempo hábil, informações que possibilitem o aproveitamento de todas as oportunidades de bons negócios, redução de custo e aumento do nível de confiança dos clientes e funcionários da empresa.
- e) Para que a empresa cumpra seus conceitos e finalidades Toda e qualquer empresa existe para cumprir com, no mínimo, três grandes fins:
  - cumprir com seu objetivo social – lucro, bem-estar da comunidade, formação política, etc;
  - atender às necessidades e expectativas de seus clientes;
  - proporcionar um ambiente rico e saudável para as pessoas que ali trabalhem, proporcionando condições para que essas pessoas possam aprimorar continuamente suas habilidades técnico profissionais e humanas e recompensando-as pelos seus desempenhos (seja mediante elogios,

prêmios ou promoções). As pessoas devem saber como são avaliadas e participar desse processo.

Nas empresas privadas, pelo fato de utilizar boa parte dos recursos financeiros, o processo de compras apresenta riscos de fraudes, dessa forma, sendo essencial a adoção e implantação de controles internos com objetivo de mitigar os riscos e garantir a eficácia do processo, gerando economia financeira e contribuindo para a continuidade das empresas. Por sua vez, prevenindo também possíveis erros.

Diante disso, a questão de pesquisa que orienta a presente investigação é a seguinte.

### 1.1. PROBLEMA

Quais os procedimentos de controles internos que podem ser utilizados pelas empresas privadas na aquisição de materiais de uso e consumo, com finalidade de identificar, prevenir e mitigar riscos de erros e de fraudes no processo de compras?

### 1.2. OBJETIVOS

#### 1.2.1. Objetivo Geral

Apresentar procedimentos de controles internos de identificação de erros e prevenção de riscos de fraude no processo de compras, para utilização por empresas privadas na aquisição de materiais de uso e consumo.

#### 1.2.2. Objetivos Específicos

- Mapear tipos e técnicas de controle interno, utilizados pelas empresas privadas na aquisição de materiais de uso e consumo;

- Propor um modelo de controles internos para utilização por empresas privadas na aquisição de materiais de uso e consumo.

### 1.3. JUSTIFICATIVA

De acordo com os resultados da pesquisa global sobre crimes econômicos realizada pela empresa de auditoria PricewaterhouseCoopers no ano de 2014, a fraude em compras ocupa o segundo lugar na lista de tipos de crimes econômicos no Brasil, com 44% dos executivos entrevistados respondendo sim à questão: “a sua organização sofreu algum crime econômico no Brasil nos últimos 24 meses?”.

Diante de tal situação, considera-se nesse trabalho que a adoção de controles internos no processo de compras reduz os riscos de fraude e gera maior eficiência e eficácia operacional às empresas na medida em que também identifica erros não intencionais cometidos pelos funcionários.

Assim, esse trabalho justifica-se pela relevância do tema e pelo fato de existirem poucos trabalhos no Brasil direcionados ao processo de compras, principalmente que demonstrem modelos de controles internos que visem à prevenção de fraudes.

Ao final desse trabalho, espera-se analisar o problema de pesquisa bem como propor um modelo de controles internos aplicados ao processo de compras, o qual possa ser utilizado por empresas privadas na aquisição de materiais de uso e consumo, com objetivo de melhorar a eficiência e eficácia do processo e principalmente mitigar os riscos de fraude nele existentes.

## 2. METODOLOGIA

A maneira com que se alcança ou método que nos conduz à resolução da questão de pesquisa é o que se compreende por metodológica. Assim, “entende-se por METODOLOGIA o estudo do método na busca de determinado conhecimento” (SILVA, 2003, p.25).

Demo (2001, p. 19 apud SILVA, 2003, p. 25) afirma que “Metodologia é uma preocupação instrumental. Trata-se das formas de se fazer ciência. Cuida dos procedimentos, das ferramentas, dos caminhos”.

Ao compreendermos a importância da metodologia, identificamos que não existe um único método, mas uma multiplicidade de métodos que procura atender às necessidades, conforme o assunto e a finalidade da pesquisa, bem como as várias atividades das ciências. Pesquisar com método não implica ter uma atitude reprodutora; pelo contrário, é procurar cultivar um espírito crítico, reflexivo, amadurecido, contribuindo para o progresso da sociedade. (SILVA, 2003, p. 26).

A metodologia adotada para o desenvolvimento desse trabalho foi o método descritivo quanto aos objetivos, a pesquisa qualitativa quanto a forma de abordagem e a pesquisa bibliográfica e documental quanto aos procedimentos utilizados.

### 2.1. QUANTO AOS OBJETIVOS

Segundo Raupp e Beuren (2003) são três as tipologias de pesquisa quanto aos objetivos, aplicadas à contabilidade: exploratória, descritiva e explicativa.

A pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre as variáveis. Uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados. (GIL, 1999 apud RAUPP; BEUREN, 2003 p. 81).

Andrade (2002 apud Raupp e Beuren, 2003, p. 81) destaca que a pesquisa descritiva “preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles. Assim, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador”.

Com base nos esclarecimentos dos autores, essa pesquisa foi realizada pelo método descritivo, utilizando dados já existentes, os quais foram analisados, classificados e interpretados, sem interferência do pesquisador.

## 2.2. QUANTO A FORMA DE ABORDAGEM DO PROBLEMA

De acordo com Raupp e Beuren (2003) nas tipologias de pesquisa aplicadas à contabilidade quanto à abordagem do problema, destacam-se as pesquisas qualitativa e quantitativa.

Segundo Stablein (2001 apud Godoi, Bandeira-de-Mello e Silva, 2006, p.89) “a distinção popular quantitativo/qualitativo está enraizada simplesmente na separação entre representações numéricas e representações não numéricas”.

Richardson (1999, p.80 apud Raupp e Beuren, 2003, p. 91) menciona que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Para a realização desse trabalho a tipologia utilizada quanto à abordagem do problema foi a qualitativa, através da qual se buscou compreender a percepção dos autores quanto ao tema pesquisado, não sendo utilizados dados estatísticos na análise do problema.

## 2.3. QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

Segundo Raupp e Beuren (2003) as tipologias de pesquisa aplicadas à contabilidade quanto os procedimentos são: estudo de caso, levantamento ou survey, pesquisa bibliográfica, pesquisa experimental, pesquisa documental e pesquisa participante.

**Pesquisa Bibliográfica** - um tipo de pesquisa realizada pela maioria dos pesquisadores mesmo em seu preâmbulo. Essa pesquisa explica e discute um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos etc. Podem ocorrer pesquisas exclusivamente com base em fontes bibliográficas. (SILVA, 2003, p. 60).

Gil (1999 apud Raupp e Beuren, 2003, p. 81) explica que a pesquisa bibliográfica “é desenvolvida mediante material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos”.

Nesse trabalho, buscou-se a pesquisa bibliográfica, com leitura de livros, artigos, publicações periódicas e monografia a fim de identificar tipos de fraudes e controles envolvendo o processo de compras, além de um modelo de controle aplicado ao processo de compras, utilizado na análise dos dados. Apresentamos a seguir as fontes de pesquisa bibliográfica para os temas que fazem parte desse trabalho:

QUADRO 1 – PESQUISA BIBLIOGRÁFICA

<b>Assunto</b>	<b>Tipo de Material</b>	<b>Título</b>	<b>Ano</b>	<b>Autor</b>
Fraude	Livro	Corrupção, fraude e contabilidade	2005	SÁ, Antônio Lopes de; HOOG, Wilson Alberto Zappa
Fraude	Livro	Manual das fraudes	2008	Parodi, Lorenzo
Fraude	Livro	Perícia contábil	2009	SÁ, Antônio Lopes de
Fraude	Pesquisa	Pesquisa global sobre crimes econômicos 2014 – Brasil	2014	PWC
Fraude	Publicação Periódica	As fraudes e a contabilidade	2015	ZANNA, Remo Dalla
Fraude	Publicação Periódica	Combate às fraudes	2011	KPMG
Controle	Artigo	Controles Internos: um estudo de caso abrangendo as áreas de compras, estoques e qualidade	2011	ANDREAOLA, Maicon; FLORIANI, Oldoni Pedro
Controle	Livro	Auditoria conceitos e aplicações	2000	ATTIE, William
Controle	Livro	Auditoria contábil teoria e prática	2013	CREPALDI, Silvio Aparecido
Controle	Livro	Auditoria um curso moderno e completo	2012	ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti
Controle	Livro	Compras princípios e administração	2000	BAILY, Peter et al.
Controle	Livro	Controles internos e cultura organizacional	2009	ASSI, Marcos
Controle	Monografia	A importância do departamento de compras e suas negociações	2009	Marchiorato, Sandraliz
Controle	Pesquisa	Pesquisa global sobre crimes econômicos 2014 - Brasil	2014	PWC
Análise dos Dados	Livro	Cia Review parte 1 Conceitos básicos de auditoria interna	2013	GLEIM, Irvin N.

FONTE: ELABORADO PELO AUTOR (2015).

Também utilizamos nesse trabalho o tipo de pesquisa documental, a qual é esclarecida por Silva, 2003, p. 61:

**Pesquisa Documental** – difere da pesquisa bibliográfica por utilizar material que ainda não recebeu tratamento analítico ou pode ser reelaborado; suas fontes são muito diversificadas e dispersas.

Gil (1999 apud Raupp e Beuren, 2003, p. 89) destaca a natureza das fontes como principal diferença entre a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental:

A pesquisa bibliográfica utiliza-se principalmente das contribuições de vários autores sobre determinada temática de estudo, já a pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

Para possibilitar atingir o objetivo desse trabalho, utilizamos a pesquisa documental na análise dos dados, sendo pesquisados os seguintes documentos:

QUADRO 2 – PESQUISA DOCUMENTAL

<b>Assunto</b>	<b>Tipo de Material</b>	<b>Título</b>	<b>Ano</b>	<b>Autor</b>
Análise dos Dados	Normativa Interna	POP - Procedimento Operacional Padrão – Compras	2015	Dados Internos da Pesquisa - Empresa Privada do Paraná
Análise dos Dados	Manual Interno	Procedimento de Compras	2015	CPFL Energia

FONTE: ELABORADO PELO AUTOR (2015).

Os documentos pesquisados apresentam ricas fontes de dados, uma vez que descrevem os procedimentos de compras de materiais de uso e consumo utilizados na prática por empresas privadas, assim, possibilitando a identificação dos controles existentes no processo. Tais dados, aliados a pesquisa bibliográfica, permitiram a elaboração de um modelo de controles internos para utilização por empresas privadas na aquisição de materiais de uso e consumo.

### 3. REFERENCIAL TEÓRICO

#### 3.1. FRAUDE

##### 3.1.1. Definição e Origem

A definição de fraude segundo o Dicionário Online de Português (disponível em: <<http://www.dicio.com.br/fraude/>>):

s.f. Ação e/ou comportamento que, sendo desonesto e ardiloso, tem a intenção de enganar ou ludibriar alguém.  
De modo a não cumprir determinada obrigação ou dever.  
Ação de falsificar qualquer coisa (produtos, documentos, marcas etc).  
Inserção de mercadorias estrangeiras sem o pagamento de impostos; contrabando.  
Figurado. Que não é verdadeiro; pessoa falsa.  
(Etm. do latim: fraus.fraudis).

A definição citada anteriormente apresenta o conceito não técnico da palavra. Do ponto de vista técnico, Sá e Hoog (2005, p.19) afirmam que “a fraude é um ato doloso cometido de forma premeditada, planejada, com a finalidade de obter proveito com prejuízo de terceiros”.

Tais definições trazem a ideia de que a fraude é o ato realizado por pessoas ou organizações com intenção de enganar terceiros visando obter algum tipo de vantagem.

Parodi (2008, p.1) afirma que a de ação de golpistas existe há longa data:

Desde a origem da economia (alguns milhares de anos atrás) existem, na vida das pessoas e no mundo dos negócios, “golpistas” que se dedicam a por em prática vários tipos de fraudes, armadilhas, sistemas e esquemas para enganar e roubar o próximo.

Dentre os exemplos, que remetem a história das fraudes, o autor cita resultados de antigas pesquisas, nas quais foram encontradas múmias de animais sagrados, que na realidade nada mais eram do que gravetos e algodão, e por vezes pedaços de ossos de outros animais não considerados sagrados. Tais ações fraudulentas eram aplicadas por antigos egípcios contra ricos e nobres em cerimônias fúnebres, por volta do ano 500 a.C. (PARODI, 2008).



Parodi (2008, p.2) afirma que “as mitologias são outro interessante parâmetro, pois em todas as civilizações, costumavam representar e divinizar situações e caracteres tipicamente humanos”.

Dentro da história da mitologia grega e romana, o autor lembra o deus Hermes, também conhecido como Mercúrio, o qual era considerado o deus dos ladrões. De acordo com o autor, Hermes tinha frequentes problemas com Zeus, esse considerado o pai dos deuses, em virtude dos vários golpes aplicados a outros deuses. (PARODI, 2008).

Ainda na mitologia antiga, dentre os diversos deuses trapaceiros, o autor menciona o antigo deus nórdico europeu Loki, o qual fazia todo tipo de enganação aos demais deuses, e também Eshu, da antiga mitologia africana Yoruba da qual deriva o candomblé brasileiro, considerado um grande trapaceiro. (PARODI, 2008).

Parodi (2008) cita ainda fraudes relatadas por vários autores e filósofos ao longo dos séculos, como exemplo Homero (850 a.C.) que conta a famosa fraude do cavalo de Tróia, além de Maquiavel (1469-1527) que em seu livro O Príncipe, faz menção a necessidade de recorrer às fraudes quando inevitável.

O autor também menciona fraudes aplicadas na idade média:

Na idade média, eram muito comuns as fraudes com pesos e medidas e com adulteração de alimentos e bebidas, como comprovam vários documentos e normativas contra essas fraudes que chegaram até nós. Por volta de 1100 d.C., com a invenção e difusão das letras de câmbio, iniciou-se também uma nova era de “fraudes documentais”. (PARODI, 2008, p.3).

Por fim, Parodi (2008) reafirma que o problema das fraudes é bem antigo, porém, os golpes evoluíram com o progresso tecnológico e a evolução do mundo, e por esse motivo novas fraudes aparecem continuamente, ajustando-se e desfrutando de cada nova oportunidade.

### 3.1.2. Fraude X Erro

Assing, Alberton e Tesch (2008) afirmam que “quando se estuda a fraude, ponto fundamental é diferenciá-la do erro, pois ambos os conceitos são muito próximos”.

A norma brasileira de contabilidade NBCT – IT 3 conceitua fraude e erro:

2. O termo fraude refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. A fraude pode ser caracterizada por:

- a) manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados;
- b) apropriação indébita de ativos;
- c) supressão ou omissão de transações nos registros contábeis;
- d) registro de transações sem comprovação; e
- e) aplicação de práticas contábeis indevidas.

3. O termo erro refere-se a ato não-intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles, consistente em:

- a) erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis;
- b) aplicação incorreta das normas contábeis; e
- c) interpretação errada das variações patrimoniais

O referido conceito também é apresentado por Crepaldi, 2013, p.286.

Sá e Hoog (2005, p.18) descrevem que a fraude é sempre um delito enquanto o erro é sempre um ilícito.

Os autores citam ainda que “O erro é cometido por ação ou omissão, sendo de natureza involuntária. A fraude, todavia, é sempre um “delito calculado”, ou seja, é uma premeditação” (SÁ; HOOG, 2005, p.19).

Nesse sentido, Zanna (2015) esclarece que fraude é todo ato praticado com intenção de causar dano a outrem e é resultado da aplicação de inteligência (planejamento, organização, administração e execução) para cometer ato ilícito, reprovado pelas leis, pela moral e pela ética. O autor comenta que o erro também causa dano a outrem, porém involuntariamente, assim, o agente do erro não usufrui de qualquer vantagem em cometê-lo.

As fraudes são denominadas crimes dolosos e são do tipo:

- a. furto,
- b. roubo,
- c. extorsão,
- d. apropriação indébita,
- e. estelionato,
- f. receptação,
- g. sonegação fiscal,
- h. falsidade de títulos e papéis públicos,
- i. chantagem,
- j. pirataria industrial,
- k. etc.

(...)

Os erros são denominados crimes culposos e são classificados em:

- a) por negligência – quando o agente do erro deixa de aplicar uma norma vigente ou um procedimento prescrito que, em face ao cargo ou à investidura social que exerce; deles deveria ter prévio conhecimento;
  - b) por imprudência – quando o agente do erro aplica, de forma equivocada, uma norma vigente ou um procedimento prescrito que são de seu prévio conhecimento;
  - c) por imperícia – quando o agente do erro sabe como deveria ser aplicada a norma vigente ou o procedimento prescrito, mas o faz de forma incompetente, ou seja, não dispõe de competência pessoal e/ou profissional para a execução de tal tarefa.
- Tanto a fraude como o erro são atos que contrariam, camuflam ou escondem à verdade. O erro não se presume, quando alegado deve ser provado. Quando o erro é voluntário chama-se fraude (ZANNA, 2015).

Conforme relato dos autores, a principal diferença entre fraude e erro é que no primeiro caso existe a intenção de lesar outrem a fim de obter algum tipo de vantagem ou benefício, enquanto que no erro o ato é involuntário.

### 3.1.3. Motivação e Perfil do Fraudador

Gil (1999, p.23) cita três vertentes nas quais está centrada a motivação do agente fraudador:

1. natureza da satisfação que terá de perpetrar a fraude ou conivência;
2. aposta na impossibilidade de ser descoberto ou identificado por dificuldades na apuração de provas;
3. expectativa de não ser punido, na eventualidade de ser provada sua ação dolosa no evento, em face da fragilidade de normas ou legislação ou de eventuais dificuldades operacionais da organização.

O autor assegura que “com frequência a motivação do agente fraudador está atrelada a necessidade de possuir ativos financeiros e materiais e, até mesmo de necessidade psicológica no sentido de afirmação pessoal, inclusive com o sentido de vingança contra pessoas físicas ou jurídicas”. (GIL, 1999, p.53).

Parodi (2008) cita outras três características e motivações dos fraudadores: pressão financeira ou emocional, sem soluções simples; percepção de oportunidade; e racionalização ou justificação.

Quanto ao motivo da ocorrência da fraude, conforme resultado da pesquisa realizada pela KPMG (2009) com mais de 1.000,00 organizações sobre a fraude no Brasil, 64% dos entrevistados citaram a insuficiência de controles internos como facilitadora de atos fraudulentos. Nesse sentido, é importante destacar que 93% dos

entrevistados apontaram a melhoria dos controles internos como fator primordial para o combate às fraudes. (KPMG, 2009).

A pesquisa revelou que “os entrevistados acreditam que o potencial máximo para a prática de fraude existe dentro da organização, incluindo a Alta Administração e outros funcionários” (KPMG, 2009, p.6).

Ainda de acordo com a pesquisa “o perfil típico do funcionário fraudador é que ele é homem (78%); pertence ao *staff*, tem de 26 a 40 ano de idade (65%); recebe um valor mensal entre R\$ 1.000,00 e R\$ 3.000,00, e possui de 2 a 5 anos de tempo de organização” (KPMG, 2009, p.9).

A pesquisa cita que “há três importantes fatores que estão vinculados a pratica de fraude: motivo, oportunidade e racionalização, conjuntamente conhecidos como o Triângulo da Fraude” (KPMG, 2009, p.11).

O motivo frequentemente se desenvolve a partir da pressão financeira resultante do estilo de vida acima da capacidade financeira do fraudador, ou da lacuna entre a remuneração auferida e a responsabilidade detida pela pessoa, ou a pressão em atender às metas financeiras, ou os complexos de superioridade da pessoa ou sua ganância.

A oportunidade geralmente ocorre por meio de fraqueza nos controles internos e cria uma atmosfera em que o fraudador acredita lhe ser possível lograr êxito e permanecer encoberto. A racionalização é o diálogo interno dos fraudadores que fornece a autojustificativa para suas ações.

Na realidade, o risco de fraude enfrentado por organizações deve-se a uma multiplicidade de razões, principalmente pela ausência de mecanismos de natureza preventiva (KPMG, 2009, p.11).

O Triângulo da Fraude também é citado na pesquisa sobre crimes econômicos, realizada pela PWC no ano de 2014:

O Triângulo da Fraude desenvolvido pelo criminologista Donald Cressey, descreve três condições geralmente encontradas na ocorrência da fraude. Os criminosos experimentam alguma Pressão (ou incentivo) para adotar a má conduta. Os autores encontram também uma Oportunidade para cometer a fraude e, em geral, são capazes de Racionalizar (ou justificar suas ações) (PWC, 2014)

FIGURA 1 – O TRIÂNGULO DA FRAUDE



FONTE: PWC (2014, p. 13).

Os resultados da pesquisa realizada pela PWC com 132 executivos no Brasil apontam que “a oportunidade é a principal fator que contribui para a prática criminosa, com 74% das respostas. Pressão e racionalização aparecem ambos com 13%” (PWC, 2014, p.13).

De acordo com PWC (2014, p.13) “esses resultados mostram que o meio mais eficaz para combater as fraudes é, sem dúvida alguma, a prevenção e a mitigação de riscos em processos e métodos”.

A pesquisa também revela que na opinião da maioria dos entrevistados (64%), os crimes econômicos são cometidos por gente de dentro da empresa, entre a média gerência e os membros da equipe, cada um com 39% das respostas, além dos integrantes da gerência executiva, apontados por 17% dos entrevistados. (PWC, 2014, p.14).

Quanto ao perfil do fraudador, PWC (2014, p.15) descreve:

Nas empresas brasileiras, eles são do sexo masculino (87% das respostas), tem entre 31 e 40 anos (52% das respostas), seis a dez anos de casa (35% das respostas, e possuem ensino superior completo (61%). A pesquisa aponta ainda que a faixa etária entre 41 e 50 anos também se destaca no perfil de quem comete crimes econômicos nas empresas (22%). Chama atenção também a alta porcentagem (30%) de profissionais com mais de 10 anos de casa e a baixa participação (4%) de empregados com apenas o primeiro grau completo no grupo de fraudadores.

Conforme apresentado, os autores afirmam que a maioria das fraudes são cometidas pelos empregados contra suas empresas, devido algum tipo de pressão ou incentivo (normalmente financeiro), sendo motivados pela oportunidade, em geral pela deficiência nos controles internos, tendo o fraudador a capacidade de justificar a fraude em sua mente.

#### 3.1.4. Fraudes Aplicadas no Processo de Compras

Pesquisa realizada por PWC no ano 2014 aponta que pela primeira vez a categoria fraude em compras foi incluída nos tipos de fraudes (antes estava incorporado na categoria roubo de ativos), figurando de imediato entre os principais crimes econômicos, sendo citada por 44% dos entrevistados no Brasil, atrás apenas do roubo de ativos (72%). Tal pesquisa foi realizada com 132 executivos no Brasil, sendo que os participantes responderam Sim a questão “a sua organização sofreu algum tipo de crime econômico no Brasil nos últimos 24 meses?” Importante destacar que os percentuais divulgados pela pesquisa não somam 100%, pois algumas empresas registraram mais de um tipo de crime. (PWC, 2014).

A pesquisa demonstra ainda em que momento do processo de compras houve a incidência de fraude:

TABELA 1 – OCORRÊNCIA DE FRAUDE EM COMPRAS

<b>Descrição</b>	<b>%</b>
Seleção do fornecedor	69%
Contratação/Manutenção do fornecedor	63%
Convite para o processo de licitação/cotação	56%
Processo de pagamento	50%
Avaliação de Qualidade	19%

FONTE: ADAP. PWC (2014).

Podemos observar que a principal ocasião da fraude, apontado pelos entrevistados, ocorre no momento da seleção do fornecedor.

Outros exemplos de fraudes envolvendo o processo de compras são relatados por diversos autores.

Parodi (2008) apresenta lista prática de exemplos de fraudes internas, dentre eles, dizem respeito ao processo de compras: pagamento de falsas faturas, feitas pelo fraudador ou em cumplicidade com algum fornecedor; favorecimento de fornecedores em troca de propina ou outras vantagens; débito de compras pessoais a cargo da empresa usando abusivamente ordens de compra.

Sá e Hoog (2005) descrevem uma situação de fraude envolvendo compras de emergência, em que o almoxarife de determinada empresa tinha autorização para realizar essas compras, possuindo “caixa de compras”. Para esse processo, o próprio almoxarife escolhia os fornecedores e pagava a vista. Segundo os autores, tal acumulação de poder em “controlar estoque”, “comprar” e “pagar” foi suficiente para que ele utilizasse o esquema a seu favor, e em conluio com o fornecedor passou a exigir maior faturamento, dividindo a diferença.

Nesse sentido, Sá (2009, p.215) afirma que “acúmulo de cargos e funções, com autoridade, facilita a prática de fraude”.

Quando, então, com autoridade, alguém Acumula Funções, tem em suas mãos grandes canais de fraudes; por exemplo, quem compra também para; quem recebe duplicatas, também tem o controle da tesouraria etc.. (SÁ, 2009, p.215)

Sá e Hoog (2005, p.40) afirmam que “quando existe acumulação de funções, a fraude torna-se ainda mais fácil”.

Os autores também mencionam outras circunstâncias de fraude relacionadas ao processo de compras: uso de segunda via de nota fiscal e pagamento duplo, notas fiscais não verídicas (notas frias e notas calçadas), desvio de estoques, além de fraudes envolvendo a qualidade dos produtos adquiridos. (SÁ; HOOG, 2005).

Sá (2009) descreve também ocorrências de fraudes que envolvem “saídas fictícias de caixa”, dentre as quais originadas no processo de compras: compras com “notas frias” (existe a nota, mas a mercadoria não entrou); compras com “notas calçadas”, ou seja, com preço falso de compra, a maior do que realmente pago; notas de serviços pagas sem a correspondente prestação do serviço e liquidada por um valor simbólico com o emitente; compra de material usado como se fosse novo, pagando-se teoricamente um valor maior e recebendo bens por valor muito inferior; notas de entradas por quantidades ou valores inferiores as reais; compras de mercadorias por valor notoriamente superior ao de mercado.

Zanna (2015) é outro autor o qual cita exemplos de fraudes envolvendo o processo de compras:

11.2.4.2. Compras Simuladas ou “Frias” formalizadas com base em Nota Fiscal de empresa inexistente: – trata-se de lançar no Livro de Registro de Entrada de Mercadorias, notas fiscais de compra de mercadorias e/ou de matérias primas de firmas fantasmas (\*), que não mais operam de fato, com o escopo de aumentar o valor do crédito do IPI e do ICMS e tentar equilibrar o valor dos estoques em face às vendas sem notas fiscais já feitas.

(\*) Por “firma fantasma” entende-se a que existiu, funcionou, não foi encerrada legalmente, foi fechada de fato, mas, às vezes, aparece “vendendo notas fiscais”.

(...)

11.2.4.5 Superfaturamento de compras para estoque e de despesas: – este tipo de fraude assemelha-se ao precedente, mas é bem mais sutil, pois a compra é verdadeira, mas seu valor é acima do que seria o normal, ensejando, assim, uma saída de caixa maior que a verdadeiramente contratada com o fornecedor. O dinheiro pago a mais, ou seja, a diferença entre o valor verdadeiro e o valor da Nota Fiscal efetivamente desembolsado, pode tomar vários destinos segundo quem perpetrou a fraude.

KPMG descreve que as fraudes podem ocorrer no processo de compras, caso não haja o acompanhamento devido das condições contratuais:

As oportunidades de fraudes podem estar em diversas etapas do processo de compras. A maior parte dos problemas não está na redação do contrato, já que ele normalmente é submetido a outras áreas, como o departamento Jurídico. Os riscos estão, principalmente, em sua execução, em especial nos contratos de médio e longo prazos, que estabelecem critérios, regras e descontos. Muitas vezes não há o acompanhamento devido. Isso fica ainda mais complexo porque fraude pressupõe a intenção de obter vantagens ilícitas. Em certos casos, fica difícil obter a comprovação. Erros ou desculpas técnicas costumam aparecer para mascarar inconsistências de dados ou o não aproveitamento de vantagens para a empresa. O gerenciamento de contratos e a negociação de preferências e descontos com fornecedores são pontos extremamente sensíveis e suscetíveis a fraudes. Até porque envolvem grandes volumes de recursos financeiros. (KPMG, 2011, p. 40 e 41).

Conforme demonstrado, diversas são as formas de fraude envolvendo o processo de compras, desde a seleção do fornecedor, passando pelo recebimento do produto ou execução do serviço, até o pagamento do mesmo, sendo que acúmulo de tais funções por um único empregado facilita a prática da fraude por colaboradores mal intencionados.



## 3.2. CONTROLE INTERNO

### 3.2.1. Definição, Objetivos e Segregação

A definição de controle, segundo Gleim:

Qualquer ação tomada pela administração, conselho ou outras partes para gerenciar os riscos e aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados. A administração planeja, organiza e dirige a execução de ações suficientes para prover razoável certeza de que os objetivos e metas serão alcançados. (GLEIM, 2013, p.231).

Segundo Almeida (2012, p. 57) “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”.

Attie (2000, p.117) descreve os objetivos do controle interno:

Regra geral, o controle interno tem quatro objetivos básicos:

- a salvaguarda dos interesses da empresa;
- a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- o estímulo à eficiência operacional; e
- a aderência às políticas existentes”.

De acordo com Attie (2000, p.114) “em sentido amplo, o controle interno inclui, portanto, controles que podem ser peculiares tanto a contabilidade como à administração”.

O autor detalha tal segregação dos controles internos:

- a. **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 daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores.
- b. **Controles administrativos:** compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e a decisão 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. (ATTIE, 2000, p.114 e 115)

Almeida (2012, p.57) também cita exemplos de controles contábeis e administrativos:

São exemplos de controles contábeis:

- sistemas de conferência, aprovação e autorização;
- segregação de funções (pessoas que tem acesso aos registros contábeis não podem custodiar ativos da empresa);
- controles físicos sobre ativos;
- auditoria interna.

São exemplos de controles administrativos:

- análises estatísticas de lucratividade por linha de produtos;
- controle de qualidade;
- treinamento de pessoal;
- estudos de tempo e movimentos;
- análise das variações entre os valores orçados e os ocorridos;
- controle dos compromissos assumidos, mas ainda não realizados economicamente.

Conforme relato dos autores, a implantação dos controles internos deve partir da administração das empresas, mediante adoção de métodos ou rotinas que objetivem proteger o patrimônio e auxiliar na continuidade da empresa, sendo os controles de característica contábil e administrativos.

### 3.2.2. Estruturas e Tipos de Controle

Segundo Gleim (2013, p.6) as estruturas de controle “são ferramentas extremamente úteis para garantir que a organização trata de todos os aspectos de um sistema abrangente de controle interno”.

O autor apresenta cinco estruturas, desenvolvidas em diferentes nações, dentre as quais destacamos:

b. A **Estrutura COSO**, formalmente conhecida como Controle Interno – Estrutura Integrada, é a estrutura de controle mais importante nos Estados Unidos.

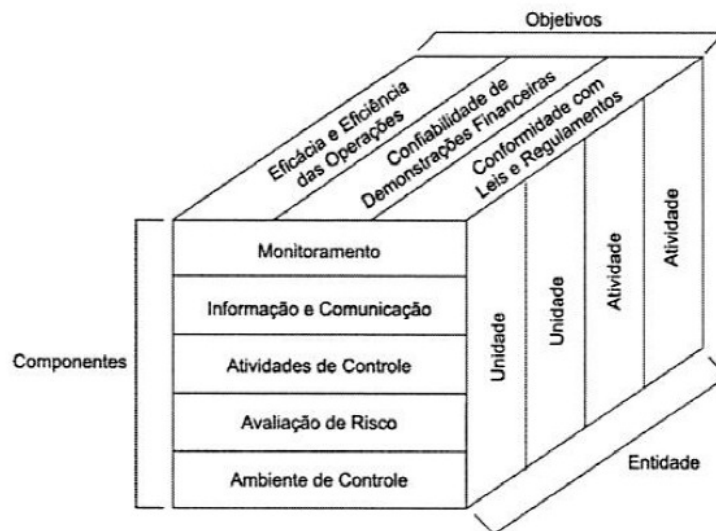
1) Publicada em 1992, a Estrutura COSO foi emitida pelo *Committee of Sponsoring Organizations* – COSO da *Treadway Commission* (nome inspirado em James C. Treadway, seu primeiro presidente) e atualizada em 1994.

c. O **CoCo** (um apelido baseado em seu título original, *Critérios de Controle*) é conhecido formalmente como Orientações para Controle. Foi publicado em 1995 pelo Instituto Canadense de Contadores (*Canadian Institute of Chartered Accountants* – CICA).

Gleim (2013) detalha tais estruturas, descrevendo que o COSO possui três categorias de objetivos organizacionais: Eficácia e eficiência das operações; Confiabilidade das demonstrações financeiras; e Conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis. O modelo possui ainda cinco componentes de Controle Interno: Atividades de Controle; Avaliação de Risco; Informação e Comunicação; Monitoramento; e Ambiente de Controle.

- a. A Estrutura COSO pode ser representada como um cubo, com linhas, fatias e colunas. As linhas são os cinco componentes, as fatias são as três categorias de objetivos, e as colunas são as atividades ou unidades da entidade. As colunas também podem ser visualizadas como uma única dimensão ilustrando a entidade como um todo.
- b. Os objetivos deveriam ser examinados quanto à aplicabilidade para cada atividade identificada e a unidade operacional da entidade. Cada combinação de atividade/unidade e objetivo deve abordar cada um dos cinco componentes. (GLEIM, 2013, p.108)

FIGURA 2 – ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO COSO



FONTE: GLEIM (2013, p.108)

Gleim (2013, p.108) também explica o funcionamento do Modelo CoCo o qual é considerado, segundo o autor, o mais adequado para fins de auditoria interna, consistindo em 20 critérios agrupados em quatro componentes: Propósito (ou Finalidade); Compromisso; Capacidade; e Monitoramento e aprendizado.

O autor também classifica os principais controles da seguinte maneira:

- a. **Controles Preventivos** impedem a ocorrência de eventos indesejados. (...)
- b. **Controles Detectivos** alertam as pessoas certas depois de um evento indesejado.

Eles são eficazes quando a detecção ocorre antes que os danos materiais ocorram.

(...)

c. **Controles Corretivos** corrigem os efeitos negativos de eventos indesejados.

(...)

d. **Controles Diretivos** causam ou incentivam a ocorrência de um evento indesejável.

Estes incluem os seguintes:

- 1) Política e procedimentos manuais
- 2) Treinamento de funcionários
- 3) Descrição de cargos (GLEIM, 2013, p.71)

Tais controles também são categorizados por Riccio:

- Controle Preventivo – É o que age como guia para que certas operações se desenvolvam de forma desejada. Não apresenta uma barreira intransponível, mas contribui eficazmente para redução de causas de ameaças.
- Controle Detectivo – Embora não previna a ocorrência de um problema, tem condições de alertar a organização para que sejam adotadas as medidas corretivas necessárias a tempo de evitar que o problema evolua para uma ameaça, na qual o prejuízo seria maior.
- Controle Corretivo – Uma vez detectado um problema, sua correção ou eliminação é fator essencial para a continuidade das atividades da instalação. Este tipo de controle age no sentido de conduzir a normalização do problema. (RICCIO, 1981, p.11).

Conforme relatado, os autores apresentam modelos de estruturas de controle, consideradas ferramentas úteis para garantir que a organização considere todos os aspectos relevantes de controle interno, além dos principais tipos de controle, sendo o controle preventivo considerado primordial, pois possui a finalidade de impedir que eventos indesejados ocorram.

### 3.2.3. Controles Aplicados ao Processo de Compras

Segundo Baily et al. (2000, p.31) “uma definição bem conhecida dos objetivos de compras é: comprar a qualidade de material correta, no tempo certo, na quantidade exata, da fonte certa, ao preço adequado”.

Os autores também descrevem que “a sequência normal das atividades envolvidas na maioria das transações de compras inicia-se quando é detectada a necessidade por algum artigo ou serviço, e finda-se após a necessidade ser atendida e o pagamento realizado” (BAILY et al., 2000, p.379).

Baily et al. (2000, p.379) afirmam que “os sistemas de compras podem ser divididos em quatro fases principais: origem, seleção, emissão e conclusão”.

A origem das aquisições normalmente ocorre fora do departamento de compras. Assim, o departamento é notificado por meio de uma requisição de compra, sendo que esse documento, além de solicitar a compra do bem ou serviço, atende aos propósitos de autorizar o gasto e de fornecer um registro para auditoria e referência. O comprador ao receber tal documento deve certificar-se de que foi devidamente autorizado, conferindo as assinaturas e os devidos limites de aquisição. (BAILY et al., 2000, p.381).

A seleção normalmente envolve dois estágios: a escolha da marca e a seleção do fornecedor. Nessa etapa é normal enviar uma cotação de preços aos fornecedores qualificados, contendo detalhes amplos sobre quantidade e as condições contratuais exigidas, solicitando que os candidatos ofereçam seus preços para os bens ou serviços. (BAILY et al., 2000, p.383).

A emissão do pedido normalmente é realizada através de um formulário, emitido em muitas vias, destinadas ao fornecedor, aos departamentos de contas a pagar e a receber, de compras, ao estoque e, possivelmente ao solicitante do bem ou serviço. Algumas organizações enviam duas vias para o fornecedor, para que uma via seja assinada e devolvida com o “de acordo”, demonstrando assim que o pedido foi recebido e aceito conforme preço e condições declaradas. O propósito do documento é estabelecer claramente qual a organização que se comprometeu a aceitar e a pagar por algo, evitando qualquer prática ilegal. (BAILY et al., 2000, p.385).

Por fim, a conclusão da transação ocorre quando o trabalho é finalizado ou os bens são entregues e aceitos, e o pagamento efetuado. Tendo em vista que o processo normalmente não tem início no departamento de compras, a conclusão acaba sendo responsabilidade de outro setor (solicitante), porém, o departamento de compras deve ser notificado sobre o recebimento do pedido e o resultado da inspeção, para posterior avaliação do desempenho do fornecedor quanto o respeito do preço, entrega, serviço e qualidade. (BAILY et al., 2000, p.387).

Baily et al. (2000, p.387) afirmam ainda que “não importa onde são descarregados, os bens precisam ser conferidos por quantidade, descrição e qualidade em relação a um conjunto de especificações constante no pedido”.

O autor menciona que no momento da checagem dos bens recebidos, comparando-se o aviso de entrega e o pedido, qualquer discrepância de quantidade e qualidade deve ser anotada para que o departamento de compras informe ao fornecedor ou a transportadora, se necessário. (BAILY et al., 2000, p.388).

Marchiorato (2009, p.17), também apresenta o fluxo básico de um departamento de compras:

1. Detectada a necessidade do item: Essa etapa pode ser originado por vários setores, dependendo do tipo de material que necessita dentro da empresa, mas normalmente exercida pela área de planejamento ou de gestão de estoques. Nesse momento que será identificado o material a ser comprado, com a quantidade necessária e outros detalhes correspondentes;
2. Acionada a compra: Ingressar no processo propriamente dito;
3. Localizado e consultado os fornecedores: Hora da seleção dos fornecedores e da obtenção das condições do mercado fornecedor em relação a preços, prazo de entrega e de pagamento;
4. Decidida a compra: Com base nas consultas efetuadas aos fornecedores, comparando-as com as reais necessidades da própria empresa, é decidida qual a proposta mais vantajosa;
5. Efetuado o pedido: Após negociações e decidida qual proposta mais vantajosa, o material é efetivamente encomendado ao fornecedor. O pedido de compra é o contrato formal entre a empresa e o fornecedor classificado, e deverá representar todas as condições estabelecidas nas negociações. É importante que o fornecedor esteja ciente de todas as cláusulas e especificações constantes nas normas e procedimentos legais da empresa;
6. Acompanhada a entrega: Importante para que não ocorram surpresas desagradáveis;
7. Recebido o item, inspecioná-lo: é possível constatar se o produto entregue é exatamente aquele que foi encomendado;
8. Liberado item para uso: liberado para disposição do usuário.

Para o cumprimento de tais etapas, Marchiorato (2009, p.18) descreve determinados controles, destacando a autorização de fornecimento ou pedido de compra, que nada mais é do que um contrato, dada sua relação de bilateralidade. De acordo com a autora, tal documento deve ser formalizado e enviado ao fornecedor, devendo o comprador certificar-se de garantias para que o material seja entregue exatamente como encomendado. A autora destaca que o documento deve ter basicamente os tópicos: número de autorização; data de emissão; dados da empresa compradora e da vendedora; local e prazo de entrega, especificação completa do material e quantidade adquirida, além dos preços e condições de pagamento, sendo que esses dados, em caso de divergências, irão salvaguardar de maiores imprevistos.

Marchiorato (2009, p.18) também afirma que o acompanhamento da entrega é essencial a área de compras, pois “exerce uma pressão muito forte sobre os fornecedores, de forma a que estes, se tiverem várias opções por produzir, produzirão, certamente, aquelas que estiverem melhor acompanhadas”.

Dando continuidade aos procedimentos e controles aplicados ao processo de compras, Almeida (2012) descreve que nesse processo, um sistema de controles internos deve assegurar que sejam formalizadas apenas as compras previamente aprovadas e nas melhores condições de mercado, para tal, devendo o Setor de Compras conferir a sequência numérica das requisições recebidas dos setores internos, bem como suas aprovações; também deve possuir um cadastro de fornecedores atualizados por natureza de bem e serviço; realizar cotações junto aos fornecedores a fim de obter as melhores condições comerciais; além de realizar formalização da compra por escrito (ordem de compra, contrato, etc).

Outro controle considerado fundamental para o bom funcionamento do processo de compras, conforme Andreola e Floriani, é a realização de orçamento com diversos fornecedores:

No setor de compras é de fundamental importância um orçamento com diversos fornecedores, podendo assim verificar qual tem melhor preço e melhor comprometimento com a entidade.

O sistema de cotações de preços com mais de um fornecedor é indispensável. A compra em maior quantidade levaria a um valor menor das mercadorias e a um interesse maior da parte dos fornecedores; dessa forma, a compra em conjunto das diversas unidades resultaria em um preço diferenciado. (ANDREOLA; FLORIANI, 2011, p.55)

Porém, PWC relata que as cotações por si só não são suficientes para evitar a ocorrência de fraudes, devendo realizar uma combinação de medidas que inclui a segregação de funções:

Como a maneira tradicional de se garantir uma compra transparente – três cotações – é facilmente manipulável, a melhor forma de uma empresa se defender de crimes em compras é uma combinação de medidas, que inclui a segregação de funções (nas etapas do processo e nos perfis de acesso aos sistemas), controles de revisão e monitoramento, procedimentos de due diligence para fornecedores – envolvendo pesquisas reputacionais e visitas on-site – e rotação periódica dos compradores.

Em suma é procurar garantir que os profissionais da área de compras não acumulem funções conflitantes entre si. Ao receber um pedido de uma área para fazer uma cotação, por exemplo, Compras escolheria os fornecedores mas devolveria uma lista tríplice para a área interessada realizar uma investigação (due diligence) sobre os fornecedores, checando se eles são compatíveis com a demanda, quem são seus responsáveis e se tem

qualificação para o serviço. Após esse due diligence, a área conduziria a negociação.  
No entanto ficaria a cargo exclusivo da área de Finanças inserir os dados bancários de quaisquer empresas contratadas. Isso evitaria que uma só pessoa tratasse de todo o processo, o que gera inúmeras oportunidades de fraude. (PWC, 2014, p.9)

Conforme observamos, os autores citam diversos controles aplicados ao processo de compras, em comum, todos envolvem a segregação de funções, vista por muitos autores, como um dos principais controles existentes.

Assi (2009, p.57) descreve no princípio 6, dentre os 13 princípios da Basiléia que um sistema de controles requer segregação apropriada de funções e não atribuição de responsabilidades conflitantes aos colaboradores.

O autor afirma que a segregação de funções é a principal chave de controle, pois “se duas partes de uma transação são processadas por diferentes indivíduos, um tem a oportunidade de checar a atuação do outro” (ASSI, 2009, p.109).

A segregação de funções é, portanto, uma barreira para ocorrência de fraude ou omissão, porque passa a ser necessária a participação de pelo menos dois colaboradores para que o ato fraudulento seja executado. Um bom sistema de controle deve prever a existência de níveis de autorização, aprovação e conferência das operações. (ASSI, 2009, p.109).

De acordo com Crepaldi (2013, p.477) “a segregação de funções consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, em virtude de essas funções serem incompatíveis dentro de um sistema de controle interno”.

Attie (2000, p.117) explica a segregação de funções é um dos principais meios que podem dar suporte a salvaguarda dos interesses:

**Segregação de Funções:** estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização. Ninguém deve ter sob sua inteira responsabilidade todas as faces inerentes a uma operação. Cada uma dessas fases deve, preferencialmente, ser executadas por pessoas e setores independentes entre si. (ATTIE, 2000, p.117).

Nesse sentido Crepaldi (2013, p.475) descreve que “as atribuições dos funcionários ou setores internos da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante o estabelecimento de manuais internos da organização”.



O autor cita exemplos de tarefas internas de controle, para as quais precisam ser definidos os empregados responsáveis, entre elas, dizem respeito ao processo de compras: aprovação de aquisição de bens e serviços; execução do processo de aquisição (cotação de preços, seleção do fornecedor e formalização da compra); e certificação do recebimento de bens ou prestação dos serviços. (CREPALDI, 2013).

O autor também descreve sobre autorização e aprovação, citando exemplo de processo de compras:

Autorização é a decisão da gerencia de utilizar determinados bens para um fim específico, sob determinadas condições. A autorização pode ser geral, quando se refere a todas as transações que satisfazem determinadas condições (por exemplo, a determinação de limites de crédito para clientes), ou específica, quando se refere a uma transação em particular (por exemplo, compra de ativo).

A aprovação, ao contrário, consiste em reconhecer que as condições estabelecidas na autorização foram cumpridas para uma das diversas etapas que constituem uma transação.

Exemplo: uma compra de mercadorias consta de uma série de etapas, a saber: requisição, emissão da ordem de compra, recebimento das mercadorias, e pagamento ao fornecedor. A autorização refere-se à transação tomada em conjunto (ou seja, autoriza-se a compra); haverá uma aprovação para cada um dos passos enunciados (por exemplo, se a condição para se fazer a requisição é os estoques estarem no ponto de renovação de pedido; a aprovação dessa medida implica o cumprimento da condição).

Resumindo, deve existir um sistema de autorização em vários níveis e um de aprovações que assegure que o pessoal atue no âmbito dessa autorização. Embora pareça redundante, as aprovações devem ser feitas por pessoal autorizado. (CREPALDI, 2013, p.499).

Conforme demonstrado, a segregação de função é vista pelos autores como controle principal para a salvaguarda dos interesses das empresas, inclusive mitigando o risco de fraude, devendo ser definidas e limitadas as responsabilidades e atribuições dos colaboradores de preferência por escrito através de manuais organizacionais.

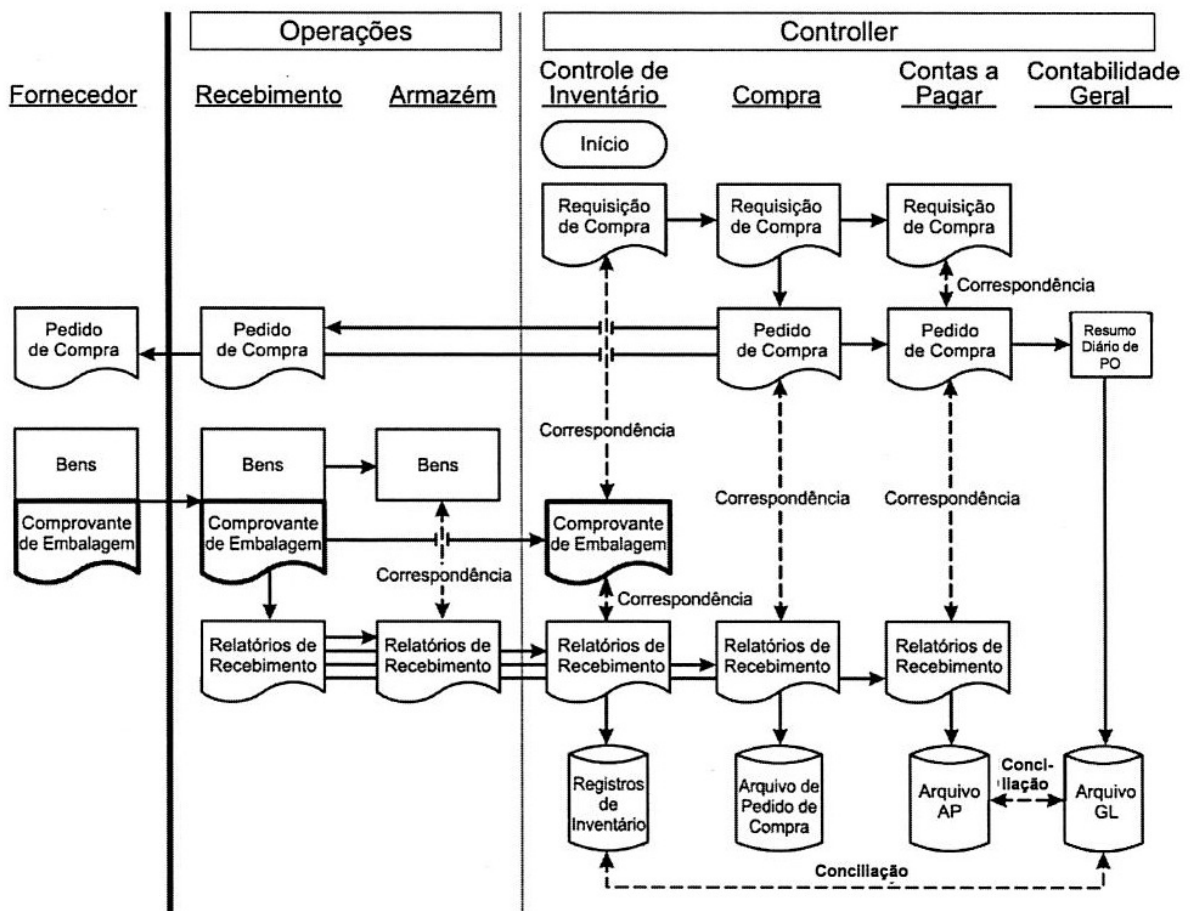
## 4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

### 4.1. ANÁLISE DE MODELOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE COMPRAS

Visando atingir o objetivo desse trabalho, de propor um modelo de controles internos para utilização por empresas privadas na aquisição de materiais de uso e consumo, o qual possibilite reduzir os riscos de fraude, identificar erros e também melhorar a eficiência e eficácia do processo, realizamos a análise de três modelos de controles aplicados ao processo de compras.

O primeiro modelo analisado é apresentado por Gleim (2013, p.83). O primeiro ponto a ser destacado nesse modelo, é a facilidade de seu entendimento, visto sua demonstração através de fluxograma:

FIGURA 3 – CICLO DE COMPRAS



FONTE: - GLEIM (2013. p. 82).

Conforme podemos observar, esse modelo demonstra claramente a segregação de funções entre os departamentos, as quais são detalhadas pelo autor: as funções de autorização cabem aos departamentos de Controle de Estoque e também de Compras. Quanto à função de custódia, é exercida pelo Fornecedor, Recepção e Depósito. Por fim, o registro é de responsabilidade do Departamento de Contas a Pagar e da Contabilidade Geral. (GLEIM, 2013, p.83).

O autor divide o processo em dez etapas, denominando-as como atividades de negócio, e explicando os controles integrados em cada uma delas.

Na primeira etapa, demonstrada no fluxograma anterior, uma requisição de compra é preparada pelo Controle de Estoque e enviada para os Departamentos de Compras e Contas a Pagar. O controle apresentado pelo autor é que os níveis de estoque predeterminados desencadeiam a autorização para iniciar a transação de compra. (GLEIM, 2013, p.83).

Nesse processo apresentado, os estoques são controlados por um único setor (Controle de Estoque), que tem a responsabilidade de acompanhar as quantidades estocadas, providenciando a requisição quando as quantidades atingirem um nível pré-estabelecido. Tal processo também pode ser aplicado a empresas nas quais cada Setor é responsável por manter e controlar seu estoque de materiais de uso e consumo, nesse caso, sendo importante a definição dos colaboradores responsáveis por tais tarefas, bem como a forma de requisição dos materiais.

A segunda etapa é realizada pelo Departamento de Compras, o qual localiza o fornecedor cadastrado em uma base de dados e prepara a Ordem de Compra. Esse processo deve garantir que os produtos sejam adquiridos somente de fornecedores pré-aprovados quanto à confiabilidade. O Autor também destaca que as Ordens de Compra devem ser numeradas sequencialmente. (GLEIM, 2013, p.83).

Nessa etapa é importante que o banco de dados com os cadastros dos fornecedores seja mantido em constante atualização, para isso, sendo imprescindível a realização de análise dos materiais adquiridos pelos usuários, e envio dos resultados para o Departamento de Compras.

A numeração sequencial aplicada às Ordens de Compra ajuda na conciliação e assegura que os pedidos sejam legítimos.

Na terceira etapa o Departamento de Compras envia a Ordem de Compra para o Fornecedor, Recepção e Contas a Pagar. Dessa forma, enquanto o Fornecedor prepara o envio dos materiais, a Recepção é colocada em aviso para esperar a entrega e o Departamento de Contas a Pagar é avisado sobre a obrigação junto a tal fornecedor. (GLEIM, 2013, p.83).

O envio da Ordem de Compra para demais setores aumenta a eficácia sobre o processo, pois deixa em alerta o setor responsável pela custódia do bem além do setor responsável pelo registro, dessa forma, com o envolvimento de diversos Departamentos e pessoas, as chances de fraude na entrega pelo fornecedor e recebimento pelo comprador são reduzidas.

A quarta etapa estabelece que o Departamento de Contas a Pagar deve preparar um resumo de todas as Ordens de Compra emitidas diariamente, e encaminhar para a Contabilidade Geral para lançamento do total. O autor destaca que a atualização dos arquivos financeiros e contábeis separadamente proporciona um controle contábil adicional quando conciliados periodicamente. (GLEIM, 2013, p.83).

A etapa de número cinco apresenta os controles de chegada dos materiais na Recepção devendo possuir uma Guia de Remessa. O autor lembra que a cópia da Ordem de Compra disponibilizada para a Recepção deve possuir as quantidades em branco, dessa forma, os colaboradores que receberem os materiais não podem presumir as quantidades, assim, terão de conferir os materiais recebidos. (GLEIM, 2013, p.83).

A conferência dos materiais, principalmente das quantidades e estado físico dos mesmos são de suma importância, pois nesse momento é que se comprova se o material entregue corresponde ao que foi comprado, devendo o colaborador recusar o recebimento em caso de irregularidades e informar ao Departamento de Compras sobre o ocorrido. Porém, é importante destacar que nesse primeiro momento, a conferência ocorre somente com as informações da nota fiscal apresentada pelo fornecedor, tendo em vista que a Ordem de Compra disponibilizada para a Recepção não apresenta quantidades.

A sexta etapa determina que a Recepção deve preparar um relatório de recebimento e encaminhar juntamente com os produtos para o Depósito. Esse documento possibilita a detecção de discrepâncias entre a guia de remessa do fornecedor e os produtos recebidos. (GLEIM, 2013, p.83).

Esse controle apresenta inconsistências, pois conforme citado no item anterior, o ideal é a recusa do recebimento no caso de materiais defeituosos ou em quantidade diferentes das apresentadas na nota fiscal que acompanha os materiais. Ocorrendo tal situação, o recebedor deve comunicar o Setor de Compras para as devidas providências junto ao Fornecedor.

A etapa de número sete estabelece que o Depósito deve verificar se os produtos recebidos correspondem aos listados no relatório de recebimento. O autor afirma que esse controle detecta qualquer perda ou dano entre Recepção e Depósito. (GLEIM, 2013, p.83).

Observamos a realização de uma nova etapa de conferência com finalidade de identificar possíveis desvios no trajeto dos materiais desde o momento do recebimento até a estocagem dos mesmos no Depósito.

A oitava etapa determina que a Recepção deve enviar o relatório de recebimento e a guia de remessa para o Controle de Estoque, que por sua vez realizará a conferência com a requisição de compra e a atualização dos registros de estoque. De acordo com o autor, esse processo garante que os registros de estoque sejam atualizados. (GLEIM, 2013, p.83).

Nessa etapa, finalmente é realizada a conferência se os materiais recebidos (quantidade, estado, e demais informações preenchidas pela Recepção no Relatório de Recebimento) correspondem ao que foi solicitado ao Fornecedor. Qualquer divergência deve ser reportada imediatamente ao Departamento de Compras e se necessário ao Departamento de Contas a Pagar. Materiais recebidos/adquiridos sem o recebimento prévio da requisição de compra (expedida pelo Controle de Estoque) pode ser indício de fraude no processo.

A etapa de número nove informa que a Recepção também deve enviar o relatório de recebimento para o Departamento de Compras, que por sua vez, deve realizar a conferência com o Pedido de Compra e a atualização do arquivo de pedido de compra. Segundo o autor, esse procedimento impede o pagamento em duplicidade dos pedidos concluídos e permite o acompanhamento dos pedidos parcialmente concluídos. (GLEIM, 2013, p.83).

Por fim, a décima etapa estabelece que a Recepção também deve enviar o relatório de recebimento ao Departamento de Contas a Pagar, que por sua vez, realiza a conferência com o Pedido de Compra e com a Requisição de Compra.

Esse procedimento garante que as contas dos fornecedores sejam atuais. (GLEIM, 2013, p.83).

Nessa última etapa, que integra o modelo de Compras apresentado por Gleim, em resumo, garante que somente as compras realmente solicitadas aos fornecedores e efetivamente recebidas serão pagas. Qualquer nota fiscal recebida pelo Departamento de Contas a Pagar, as quais não tenham previamente sido informadas pelo Controle de Estoque, Departamento de Compras e Recepção (relatório de recebimento) devem ser motivo de análise em virtude de possibilidade de fraude.

Conforme observamos, apesar de o modelo analisado apresentar diversas etapas de segregação de função, que garantem o bom funcionamento do processo, também apresenta inconsistências, principalmente quanto ao não estabelecimento de critérios de aprovação das Ordens de Compra, nem de realização de Cotações de Preços junto aos fornecedores, sendo que esses pontos integram o próximo modelo analisado.

O segundo modelo de Compras analisado é utilizado por uma Empresa Privada do Paraná no ramo de ensino. Esse modelo trata-se de uma normativa interna chamado de POP – Procedimento Operacional Padrão e possui o objetivo de definir os procedimentos relacionados às Compras de materiais de uso e consumo, realizadas diretamente pelas unidades dessa Instituição.

O primeiro item abordado estabelece critérios quanto às compras chamadas de “diretas”. Em resumo essas compras possuem valor de R\$ 0,01 até R\$ 2.000,00, e dispensam a realização de cotações junto a fornecedores, sendo necessária somente a formalização de Ordem de Compra junto ao sistema utilizado pela empresa e o envio da Nota Fiscal, Boleto ou Dados Bancários para o Setor Financeiro – Contas a Pagar. (DADOS INTERNOS DA PESQUISA, 2015).

Já para as compras acima de R\$ 2.000,00 a normativa estabelece que deve ser realizado três cotações junto aos fornecedores, além da formalização de Ordem de Compra junto ao sistema utilizado pela empresa e o envio da Nota Fiscal, Boleto ou Dados Bancários para o Setor Financeiro – Contas a Pagar. (DADOS INTERNOS DA PESQUISA, 2015).

Essa definição de valores é importante para o bom funcionamento do Setor de Compras, tendo em vista que aquisições de valores considerados irrelevantes não demandam tempo para aquisição.

Porém, é importante destacar, que a definição do valor da compra sem cotação deve ser condizente com as necessidades e porte da empresa. Também se destaca o fato de que as compras, qualquer que seja o valor, mesmo que diretas, são objeto de aprovação prévia da gerência, conforme abordado na sequencia dessa análise.

Outro critério envolvendo valores é o fato de as compras acima de R\$ 5.000,00, além da formalização de Ordem de Compra e o envio da Nota Fiscal, Boleto ou Dados Bancários para o Setor Financeiro – Contas a Pagar, devem ter as três cotações realizadas, cadastradas junto ao sistema. (DADOS INTERNOS DA PESQUISA, 2015).

Caso opte pela aquisição junto ao fornecedor que apresentou cotação de maior valor, o usuário deve justificar em campo apropriado no sistema o motivo da escolha. Do contrário, o sistema impede a geração da Ordem de Compra. (DADOS INTERNOS DA PESQUISA, 2015).

Tal controle é considerado adequado, pois possibilita uma análise mais criteriosa quando das compras de maior valor, porém, a normativa não define critérios quanto ao envio das cotações para análise da gerencia, assim, a aprovação é realizada somente com base nos valores cadastrados pelo Setor de Compras, dessa forma, podendo os dados terem sido informados incorretamente, de maneira proposital ou mesmo não intencional, assim, favorecendo indevidamente determinado fornecedor.

Independente da necessidade de cadastro das cotações junto ao sistema, a normativa estabelece como critérios que as compras sejam realizadas junto a fornecedores já cadastrados, que ofereçam produtos de qualidade e que a entrega obedeça a necessidade da área solicitante, e que disponibilize prazo de pagamento compatível com os recursos da Unidade. (DADOS INTERNOS DA PESQUISA, 2015).

Apesar das referidas definições na norma, não são estabelecidos formas de controles para a realização e conferência de que tais critérios sejam atendidos.

A normativa define que solicitantes de cada área organizacional são designados a solicitarem os materiais necessários para o bom funcionamento da estrutura física das Unidades. (DADOS INTERNOS DA PESQUISA, 2015).

A definição prévia de quais os colaboradores que podem realizar a requisição de compra, bem como a forma ou parâmetro de acesso ao sistema, é de suma

importância para o bom funcionamento do processo, dessa forma, filtrando somente as compras realmente necessárias e com análise prévia da real necessidade pelo responsável de cada setor.

A norma determina que após a requisição de compra e a realização das cotações junto aos fornecedores, o Setor de Compras realiza a geração da Ordem de Compra no sistema, sendo que o número da ordem de compra é gerado automaticamente e obedece a ordem sequencial. Os materiais possuem código cadastrado previamente no sistema, devendo ser localizado o código do mesmo. Da mesma forma, o fornecedor também é previamente cadastrado, devendo o fornecedor ser localizado no sistema pelo usuário. Por fim, são cadastrados as quantidades e valores. (DADOS INTERNOS DA PESQUISA, 2015).

Da mesma forma que o modelo anterior, ordens de compra numeradas sequencialmente trazem transparência ao processo, sendo possível a rastreabilidade dos documentos, bem como o controle quanto às compras em andamento.

Após a formalização da Ordem de Compra, o documento segue para aprovação.

Quanto à aprovação, a norma define que gerentes, gestores e/ou administrativos das áreas organizacionais são responsáveis pela aprovação das Ordens de Compra. Os critérios para aprovação são definidos em outra normativa interna específica da empresa. Essa segunda normativa define que o gerente de cada Unidade juntamente com o assessor administrativo da mesma, devem aprovar as Ordens de Compra. (DADOS INTERNOS DA PESQUISA, 2015).

A aprovação por no mínimo duas pessoas traz maior confiabilidade ao processo, porém, no caso da referida norma, não estabelece critérios quanto a valores, podendo os mesmos aprovadores validar qualquer Ordem de Compra da Unidade, independente do valor.

Reduz o risco de fraude, a definição de maiores critérios de aprovação, como por exemplo, a definição de limites de valores para aprovação, sendo que as compras com alto valor deveriam ter a análise e aprovação pela gerencia financeira e pela direção da empresa.

Também deve ser levado em consideração, que únicos aprovadores podem não ter conhecimento sobre determinados materiais, como por exemplo, materiais de informática, nesse caso, sendo imprescindível o envolvimento do gerente do



Setor de Informática para aprovação da Ordem de Compra, tendo em vista o conhecimento quanto à necessidade da aquisição, qualidade dos produtos cotados e preços praticados pelos fornecedores.

Outro ponto de deficiência é o fato de a normativa não definir critérios quanto à forma de comunicação e formalização do pedido junto ao fornecedor selecionado.

Tal definição é importante para a definitiva formalização do acordo entre as partes, principalmente informando tipo de produto, quantidades, local de entrega, valores, e condições de pagamento. Também é recomendado obter o aceite do fornecedor no documento enviado.

A próxima etapa que trata a normativa diz respeito ao recebimento do produto e da nota fiscal.

A normativa determina que é de responsabilidade do próprio Setor de Compras o recebimento do material adquirido juntamente com a nota fiscal, devendo conferir a mercadoria e a nota fiscal quanto aos dados do destinatário e do fornecedor, verificar se os produtos e quantidades estão de acordo com o informado na Ordem de Compra, verificar se o vencimento está em conformidade com o acordado, devendo entrar em contato com o fornecedor em caso de irregularidades. Posteriormente deve entregar o material ao usuário solicitante e encaminhar a nota fiscal juntamente com o processo (Ordem de Compra e Cotações) para o Setor Financeiro – Contas a Pagar. (DADOS INTERNOS DA PESQUISA, 2015).

A ausência de segregação de função no recebimento dos materiais, nesse caso realizado pelo próprio comprador, traz riscos de fraude no processo. O recomendado seria o recebimento por outro Setor, previamente informado da realização da compra, da mesma forma que o Setor de Contas a Pagar.

O responsável pelo recebimento, após a devida conferência dos materiais, deve enviar o relatório de recebimento ao Setor de Compras e Contas a Pagar caso as quantidades estejam em conformidade, do contrário, recusar o recebimento e informar o Setor de Compras para que tome as devidas providências para regularização junto ao fornecedor.

Conforme podemos observar, da mesma forma que o modelo anterior, a norma utilizada pela Empresa Privada do Paraná no ramo de ensino, possui controles importantes para o bom funcionamento no processo de compras, principalmente quanto à definição de limite de valores para realização de cotações e critérios de aprovação, porém, apresenta determinadas fragilidades, sobretudo pela

falta de análise das cotações pelos responsáveis pela aprovação, deficiências nos critérios de definição dos aprovadores, e recebimento dos materiais diretamente pelos compradores.

O terceiro modelo analisado também é uma normativa, denominada Procedimento de Compras, da empresa CPFL Energia. O modelo é bastante simples, e basicamente segrega compras descentralizadas e compras centralizadas.

As compras centralizadas possuem valor entre R\$ 500,00 e R\$ 5.000,00 devendo o requisitante encaminhar ao Gerente de Projeto o documento Solicitação de Compra, juntamente com mapa comparativo com no mínimo duas cotações por escrito. (CPFL, 2015).

A norma estabelece que a compra poderá ser realizada após a entrega de toda documentação assinada e da liberação pela célula de gestão. A nota fiscal deve ser enviada direto ao gerente de projeto, e é estabelecido o prazo de até o dia 15 de cada mês para recebimento. (CPFL, 2015).

Já para as compras centralizadas, com valor superior a R\$ 5.000,00 o requisitante deve encaminhar o documento Solicitação de Compra, e nesse caso deve indicar no mínimo três fornecedores, sendo que compra será realizada pelo Departamento de Suprimentos. (CPFL, 2015).

Apesar de ser uma norma que pode ser considerada incompleta, pois não aborda o processo de compras em sua totalidade, ela possui critérios importantes como definição de valores, responsabilidades, aprovações, cotações e principalmente a centralização das compras com valores mais elevados junto ao Departamento de Suprimentos.

Porém, o critério de apenas duas cotações para as compras descentralizadas, traz fragilidade ao processo, sendo usual a realização de no mínimo três cotações junto aos fornecedores.

Outro ponto a que merece atenção é a aprovação realizada apenas pelo gerente de projetos, que deixa o processo suscetível a erros e possíveis fraudes, sendo aconselhável a aprovação de pelo menos dois usuários, além do envolvimento da direção nas compras de maior valor, nesse caso, as centralizadas.

Ao final das análises, podemos observar que os três modelos apresentam controles importantes para o bom funcionamento do processo de compras, porém, também apresentam fragilidades, que podem ocasionar além de irregularidades, possibilidade de fraudes no processo.

#### 4.2. PROPOSTA DE MODELO DE CONTROLES PARA UTILIZAÇÃO NO PROCESSO DE COMPRAS POR EMPRESAS PRIVADAS

Com base no levantamento bibliográfico e nos dados dos três modelos de compras analisados anteriormente, apresentamos a seguir, modelo de controle interno para utilização por empresas privadas na aquisição de materiais de uso e consumo, visando eficiência e eficácia do processo e a mitigação de riscos de erros e de fraudes:

QUADRO 3 – MODELO DE CONTROLES PARA UTILIZAÇÃO NO PROCESSO DE COMPRAS POR EMPRESAS PRIVADAS NA AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO

<b>Etapa</b>	<b>Atividade</b>	<b>Controle</b>
1	Controle de Estoque	Depósito de Materiais / Almoxarifado deve manter controle sobre as quantidades de materiais de uso e consumo. Quantidades pré-determinadas indicam a necessidade de requisição de compra.
		Realização de inventários periódicos garante que o saldo de estoque registrado esteja em conformidade com as quantidades físicas disponíveis.
2	Requisição de Compra	Detectada a necessidade de compra, o Depósito/Almoxarifado formaliza Requisição de Compra, descrevendo o tipo de material e quantidades necessárias. Esse documento deve possuir sequencia numérica, possibilitando a conciliação e controle. A Requisição de Compra é enviada para o Setor de Compras e Setor Financeiro - Contas a Pagar.
3	Compras Sem Cotação	A empresa deve definir valores limites para realização de compras sem necessidade de cotação (de menor valor), a fim de agilizar o processo e melhorar a eficiência, tendo em vista não haver a necessidade de despender esforços no contato com diversos fornecedores para realização de cotações. A definição de valor limite deve ser realizada pela Direção, devendo ser considerado o tipo de material, frequência de aquisição, bem como o porte da empresa.
4	Realização de Cotações	Para compras com valores os quais sejam necessários a realização de cotações, conforme definição pela Direção, o Setor de Compras entra em contato com os fornecedores cadastrados (no mínimo 03) solicitando a apresentação de cotações para os materiais requisitados.
		Caso não possua na base de dados fornecedores de determinado material, o Setor de Compras deve pesquisar junto ao mercado novos fornecedores e solicitar a documentação legal, para análise se o fornecedor possui reais condições de atender as necessidades de compra.
		A manutenção de uma base de dados de fornecedores garante que os materiais sejam adquiridos de fornecedores que atendam as necessidades da empresa, principalmente quanto à qualidade. Para tal, é imprescindível a realização da análise do fornecedor e dos materiais recebidos, conforme etapa 8.

<b>Etapa</b>	<b>Atividade</b>	<b>Controle</b>
5	Ordem de Compra	O Setor de Compras formaliza Ordem de Compra, cadastrando as informações de todas as cotações recebidas. Esse documento deve possuir sequencia numérica, possibilitando a conciliação e controle. Também são cadastradas as informações dos materiais (tipo, marca, especificações), valores, forma de pagamento, local e prazo de entrega.
		Deve ser priorizada a compra junto ao fornecedor que apresentou a proposta de menor valor. Do contrário, deve-se justificar junto a Ordem de Compra o motivo pela escolha excepcional.
6	Aprovação da Ordem de Compra	A Ordem de Compra, juntamente com a Requisição de Compra e Cotações recebidas são encaminhadas para análise e aprovação dos aprovadores responsáveis.
		Os aprovadores devem ser previamente definidos, preferencialmente delegando tal função aos coordenadores, gerentes e diretores da empresa. A criação de níveis de aprovação estabelecendo a quantidade de aprovadores (sendo recomendado no mínimo dois) conforme valor da compra e tipo de material adquirido permite uma análise mais criteriosa da necessidade da compra e valores apresentados.
7	Pedido de Compra	As Ordens de Compra aprovadas retornam para o Setor de Compras que entra em contato com o fornecedor formalizando o Pedido de Compra.
		Setor de Compras solicita resposta com "aceite" do fornecedor na Ordem de Compra, que detalha as informações dos materiais solicitados (tipo, marca, especificações), valores, forma de pagamento, local e prazo de entrega acordados.
		Finalizado o Pedido, o Setor de Compras encaminha a Ordem de Compra devidamente aprovada, juntamente com as cotações realizadas para o Setor Financeiro - Contas a Pagar.
8	Recebimento	Recepção recebe previamente cópia da Ordem de Compra, porém, sem informe de quantidades.
		Recepção realiza a conferência dos materiais entregues pelo Fornecedor com base na Nota Fiscal que acompanha os mesmos. Também confere os dados da nota fiscal (emitente, destinatário, especificações do produto, entre outros). Em caso de divergências, ou materiais danificados, deve recusar o recebimento e comunicar ao Setor de Compras. Se os materiais estiverem em conformidade com a Nota Fiscal e com as informações da Ordem de Compra, a Recepção formaliza relatório de recebimento.
		Os materiais recebidos são enviados para o Depósito/Almoxarifado juntamente com o relatório de recebimento.
		A Nota Fiscal em sua via original, juntamente com outra via do relatório de recebimento são enviados para o Setor Financeiro - Contas a Pagar.
		Uma terceira via do relatório de recebimento é encaminhada ao Setor de Compras. Isso possibilita a análise do fornecedor (quanto ao prazo, qualidade dos materiais entregues, e demais informações pertinentes) para atualização da base de dados.

<b>Etapa</b>	<b>Atividade</b>	<b>Controle</b>
9	Estoque dos materiais	Depósito / Almoxarifado realiza a conferência dos materiais conforme relatório de recebimento, verifica se as quantidades estão em conformidade com a quantidade solicitada (etapa 2) e registra a entrada no estoque.
10	Lançamento da Nota Fiscal	Setor Financeiro - Contas a Pagar recebe a nota fiscal original e confere com a Requisição de Compra, Ordem de Compra, Cotações, e relatório de recebimento. Não existindo divergências, realiza o lançamento da nota fiscal e providencia o pagamento conforme condições acordadas junto ao fornecedor. Posteriormente providencia o arquivo dos documentos.

FONTE: ELABORADO PELO AUTOR (2015).

Conforme demonstrado o modelo descreve o fluxo do processo de compras na aquisição de materiais de uso e consumo e apresenta controles aplicados a cada etapa do processo, prevendo a formalização de documentos e definições de critérios e responsabilidades necessários para o bom funcionamento, reduzindo assim, riscos de eventuais erros e de fraudes.

Porém, é imprescindível que os critérios e responsabilidades definidos pela direção da empresa sejam devidamente formalizados em normativa e divulgados a todos colaboradores envolvidos no processo.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considera-se necessário retomar nesta seção as principais questões que foram abordadas no desenvolvimento deste trabalho, com vistas também em contribuir com a geração de ideias para a realização de novos estudos.

- **Fraude**

O trabalho apresentou a definição de fraude, sendo considerado um ato realizado por pessoas ou organizações com intenção de enganar terceiros visando obter algum tipo de vantagem, e demonstrou relatos e evidências de que esse problema teve origem há milhares de anos, tendo evoluído com o passar do tempo, principalmente com o progresso tecnológico, assim, sendo ajustado e mantendo-se até os dias atuais.

A monografia diferenciou fraude e erro, informando que no primeiro caso existe a intenção de lesar outrem, a fim de obter algum tipo de vantagem ou benefício, enquanto que no segundo caso, esse ato é considerado involuntário.

O trabalho abordou o perfil do fraudador, remetendo ao chamado triângulo da fraude, o qual contempla os fatores: pressão (ou incentivo), oportunidade e racionalização.

Por fim, foram citados resultados de pesquisas realizadas com executivos no Brasil, os quais afirmam ter sido vítimas de fraudes no processo de compras de suas empresas. Também são citados exemplos de situações de fraudes no processo de compras, sendo que a maioria ocorreu devido ausência de controles no processo.

- **Controles Internos**

O trabalho apresentou a definição, objetivos e segregação de controle sendo considerado um conjunto de procedimentos, contábeis ou administrativos, adotados pela administração que objetivam proteger o patrimônio e auxiliar na continuidade da empresa.

A monografia citou as estruturas de controle interno COSO e CoCo, consideradas ferramentas úteis para garantir que a empresa considere todos os

aspectos relevantes de controle interno, e explicou os tipos de controle principais: preventivos, detectivos, corretivos e diretivos, sendo o do tipo preventivo considerado primordial, pois possui a finalidade de impedir que eventos indesejados ocorram.

Ao final, a pesquisa exemplificou controles aplicados ao processo de compras, sendo destacada a segregação de função como controle principal para a salvaguarda dos interesses da empresa.

- **Apresentação e Análise dos Dados**

A pesquisa apresentou três modelos de controles internos que dizem respeito ao processo de compras, desses, duas normativas internas utilizadas por empresas privadas. A análise e comparativo entre os modelos possibilitou identificar os principais controles e deficiências no processo de compras.

Com base na análise dos modelos de controles e levantamento bibliográfico realizado, o trabalho ofereceu modelo de controles internos elaborado para utilização no processo de compras por empresas privadas na aquisição de materiais de uso e consumo, o qual descreve o fluxo do processo de compras e os controles aplicados a cada etapa do processo, prevendo, para o bom funcionamento do modelo, a adoção e formalização de documentos, além de definições de critérios e responsabilidades.

- **Comentários do Autor**

Conforme apurado, a fraude no processo de compras figura entre os principais crimes econômicos trazendo prejuízos para as empresas. Nesse sentido a adoção de controles internos é a principal forma de mitigar os riscos de fraude.

A análise dos modelos utilizados no processo de compras, aliado ao estudo bibliográfico realizado, permitiu a identificação dos principais controles necessários para o bom funcionamento do processo de compras e a elaboração de modelo de controles internos para utilização por empresas privadas na aquisição de materiais de uso e consumo. O modelo proposto descreve o ciclo do processo de compras e detalha os controles aplicados a cada etapa do processo, prevendo principalmente a adoção e formalização de documentos e definições de critérios e responsabilidades.

Diante disso, acredita-se que os objetivos desse trabalho foram atingidos, com a apresentação de um modelo de controle interno para utilização por empresas privadas na aquisição de materiais de uso e consumo, visando à redução dos riscos de fraude e eventuais erros, além de melhorias na eficiência e eficácia do processo.

Para as empresas que optarem pela utilização do modelo proposto, é imprescindível que os documentos, critérios e responsabilidades definidos sejam formalizados em normativa interna devidamente aprovada pela administração da empresa e divulgado a todos os colaboradores envolvidos no processo de compras.

Aos demais pesquisadores e estudiosos deixo como desafio a realização de estudos mais aprofundados sobre modelos de controles internos aplicados ao processo de compras, bem como a aplicação prática do modelo proposto e apuração dos resultados que vierem a ser obtidos.



## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria um Curso Moderno e Completo**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ANDREOLA, Maicon; FLORIANI, Oldoni Pedro. Controles Internos: um estudo de caso abrangendo as áreas de compras, estoques e qualidade. **Unoesc & Ciência – ACSA**, Joaçaba, v. 2, n. 1, p. 51-58, jan./jun. 2011.

ASSI, Marcos. **Controles Internos e Cultura organizacional**. 1. ed. São Paulo: Saint Paul, 2009.

ASSING, Ildelfonso; ALBERTON, Luiz; TESCH, José Marcos. O comportamento das fraudes nas empresas brasileiras. **Revista FAE**, Curitiba, v.11, n.2, p.151-152, jul./dez. 2008.

ATTIE, William. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BAILY, Peter et al. **Compras Princípios e Administração**. Tradução de Aílton Bomfim Brandão. São Paulo: Atlas, 2000.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 836, de 22 de fevereiro de 1999. Aprova Interpretação Técnica NBC T 11 – IT 3 – Fraude e Erro. **Conselho Federal de Contabilidade**, Brasília, 22 fev. 1999.

CPFL ENERGIA. **Procedimento de Compras**. Disponível em: <[http://www.cpfl.com.br/energias-sustentaveis/inovacao/parceiros/Documents/Procedimento\\_de\\_Compras.pdf](http://www.cpfl.com.br/energias-sustentaveis/inovacao/parceiros/Documents/Procedimento_de_Compras.pdf)>. Acesso em: 15 nov. 2015.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil Teoria e Prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

DADOS INTERNOS DA PESQUISA: EMPRESA PRIVADA DO PARANÁ. **POP – Procedimento Operacional Padrão – Compras**. 2015.

DICIONÁRIO ONLINE DE PORTUGUÊS. Disponível em: <<http://www.dicio.com.br/fraude/>>. Acesso em 11 out. 2015.

GIL, Antonio de Loureiro. **Como Evitar Fraudes, Pirataria e Conivência**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GLEIM, Irvin N. **Cia Review Parte 1 Conceitos Básicos de Auditoria Interna**. Tradução: IIA Brasil. 17 ed. Gainesville: Gleim Publications, Inc., 2013.

GODOI, Christiane Kleinübing; BANDEIRA-DE-MELLO, Rodrigo; SILVA, Anielson Barbosa da. **Pesquisa Qualitativa em estudos organizacionais: paradigmas, estratégias e métodos**. São Paulo: Saraiva, 2006.

KPMG. A Fraude no Brasil. **Relatório da Pesquisa 2009**. Disponível em: <[http://www.kpmg.com.br/publicacoes/forensic/Fraudes\\_2009\\_port.pdf](http://www.kpmg.com.br/publicacoes/forensic/Fraudes_2009_port.pdf)>. Acesso em: 11 out. 2015.

KPMG. Combate às Fraudes. **Business Magazine**. Abr. 2011. Disponível em: <[https://www.kpmg.com/BR/PT/Estudos\\_Analises/artigosepublicacoes/Documents/Business-Magazine/BM20/BM20-Fraudes.pdf](https://www.kpmg.com/BR/PT/Estudos_Analises/artigosepublicacoes/Documents/Business-Magazine/BM20/BM20-Fraudes.pdf)>. Acesso em: 13 out. 2015.

MARCHIORATO, Sandraliz. **A Importância do Departamento de Compras e suas Negociações**. Curitiba: UFPR, 2009. 52 p. Monografia de Pós Graduação em Gestão de Negócios – Departamento de Contabilidade, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009.

PARODI, Lorenzo. **Manual das Fraudes**. 2. ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2008.

PORTAL DE AUDITORIA. **Controles Internos**. Disponível em: <<http://www.portaldeauditoria.com.br/controles-internos/>>. Acesso em 13 out. 2015.

PWC. Por uma Mudança Cultural. **Pesquisa Global sobre Crimes Econômicos 2014 - Brasil**. Disponível em: <<https://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/servicos/assets/consultoria-negocios/pesquisa-gecs-2014.pdf>>. Acesso em: 11 out. 2015.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

RICCIO, Edson Luiz. **Segurança em Processamento de Dados**. São Paulo: USP, 1981. 104 p. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Economia Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1981.

SÁ, Antônio Lopes de. **Perícia Contábil**. São Paulo: Atlas, 2009.

SÁ, Antônio Lopes de; HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Corrupção, fraude e contabilidade**. Curitiba: Juruá, 2005.

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

ZANNA, Remo Dalla. As Fraudes e a Contabilidade. **Jornal Contábil**. 14 jul. 2015. Disponível em: <<http://www.jornalcontabil.com.br/?p=3792>>. Acesso em 11 out. 2015.