

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

VITOR HUGO LOPES

A AUDITORIA INDEPENDENTE COMO FERRAMENTA DE  
GESTÃO PARA EMPRESA DO SETOR ALIMENTÍCIO QUE  
NÃO ESTÁ SUJEITA A ELA

BELO HORIZONTE

2011

VITOR HUGO LOPES

A AUDITORIA INDEPENDENTE COMO FERRAMENTA DE  
GESTÃO PARA EMPRESA DO SETOR ALIMENTÍCIO QUE  
NÃO ESTÁ SUJEITA A ELA

Trabalho de conclusão de curso / Monografia  
apresentado ao Departamento de Ciências  
Contábeis da Faculdade de Ciências  
Econômicas da Universidade Federal de Minas  
Gerais, como requisito parcial para obtenção  
do título de Especialista em Auditoria Externa.

Orientador: Carlos Maurício Vieira

BELO HORIZONTE

2011

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

*Trabalho de Conclusão de Curso / Monografia apresentado ao Curso de Especialização em Auditoria Externa da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Auditoria Externa.*

A AUDITORIA INDEPENDENTE COMO FERRAMENTA DE GESTÃO PARA  
EMPRESA DO SETOR ALIMENTÍCIO QUE NÃO ESTÁ SUJEITA A ELA

RESUMO DAS AVALIAÇÕES:

1. Do professor orientador \_\_\_\_\_
2. Da apresentação oral \_\_\_\_\_
3. Nota final \_\_\_\_\_

## AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a Deus, pelo dom da vida.

Aos meus pais, pelo apoio e companhia.

Aos meus familiares e amigos, pela força e compreensão dos momentos de ausência.

E, especialmente, ao meu orientador, professor Carlos Maurício, pela disposição e grande auxílio na construção deste trabalho.

## RESUMO

Este trabalho teve como objetivo discutir de que forma a auditoria independente pode auxiliar positivamente a gestão da Empresa Alfa que, segundo as determinações contábeis não está obrigada a passar por esse procedimento. Foi realizada uma pesquisa de natureza descritiva e qualitativa, através da técnica de estudo de caso, realizado em uma empresa do setor alimentício de Belo Horizonte, Minas Gerais. Com o intuito de identificar as características ambientais da Empresa Alfa, além de versar sobre as questões contábeis e a importância da auditoria independente, considerando alguns pontos fortes e fracos, foi realizada entrevista semi-estruturada, seguindo um roteiro, com os principais gestores dessa organização. Os resultados apontam que a auditoria pode compor uma importante ferramenta de gestão para a empresa estudada, orientando-a em seu maior objetivo, que é o crescimento. Além disso, nota-se que a maior dificuldade da empresa do setor alimentício está na adequação da estrutura para atender às exigências do mercado, o que pode se tornar bastante dispendioso. A pesquisa aponta ainda que a empresa já tem um projeto de fazer da auditoria independente um instrumento de para auxílio na tomada de decisões estratégicas.

Palavras-chaves: Controle Interno, Contabilidade, Auditoria e Gestão Estratégica.

## LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 Ilustração da canalização das informações obtidas em uma empresa.....	13
FIGURA 2 Visão geral do processo de auditoria.....	20

## LISTA DE SIGLAS

- ABIA – Associação Brasileira de Indústria de Alimentos
- AIPCA – Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
- ANTT – Agência Nacional de Transportes Terrestres
- ANVISA – Agência Nacional de Vigilância Sanitária
- CFC – Conselho Federal de Contabilidade
- COFINS – Contribuição com Finalidade Social
- CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis
- ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
- NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade
- PIS – Programa de Integração Social
- SBC – Sociedade Brasileira de Cardiologia

## SUMÁRIO

1 AUDITORIA INDEPENDENTE E GESTÃO.....	08
1.1 Introdução.....	08
1.2 Problemática e Justificativa.....	10
1.3 Objetivos.....	11
1.3.1 Objetivo Geral.....	11
1.3.2 Objetivos Específicos.....	11
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	12
2.1 Contabilidade e Gestão.....	12
2.2 Auditoria.....	18
2.3.1 Auditoria Interna.....	21
2.3.2 Auditoria Externa.....	22
2.3.3 Procedimentos de Auditoria.....	22
2.3 Normas técnicas relevantes NBC-TA.....	24
2.4 Consultoria Empresarial.....	25
2.4 Pesquisas sobre Auditoria e Gestão.....	26
3 METODOLOGIA DE PESQUISA.....	28
3.1 Estratégia e Método de Pesquisa.....	28
3.2 Unidade Empírica de Análise.....	29
3.3 Estratégia de Coleta de Dados.....	30
3.4 Estratégia de Análise de Dados.....	31
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	32
4.1 Caracterização da Empresa.....	32
4.2 Controles Internos.....	33
4.3 Contabilidade e Decisão.....	35
4.4 Auditoria.....	38
4.5 Gestão e Resultados.....	41
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	44
5.1 Principais Resultados.....	44
5.2 Contribuições, Limitações e Estudos Futuros.....	46
REFERÊNCIAS.....	47
APÊNDICE.....	49

# 1 AUDITORIA INDEPENDENTE E GESTÃO

## 1.1 Introdução

A recente alteração na legislação brasileira para se adequar as práticas contábeis aos padrões internacionais evidenciou o trabalho e a importância da Auditoria Independente. E, a partir disto, as empresas se depararam com a necessidade de fazer novas adequações para que as leis fossem respeitadas.

É sabido que grandes são os interesses dos governos mundiais em que as empresas desenvolvam corretamente as práticas contábeis pré-estabelecidas, visando, dentre vários, a geração de informações precisas em termos monetários, o estabelecimento de relações internacionais mais eficazes e a correta apuração dos encargos e impostos. Hendriksen e Breda (2007) apontam que a origem da regulamentação destas práticas iniciou-se ao final do século XIX, nos Estados Unidos, quando o desenvolvimento das ferrovias no país trouxe grandes prejuízos, a longo prazo, para os investidores, que eram acionistas permanentes. Sendo assim, o governo norte-americano resolveu intervir para proteger os seus cidadãos contra as atividades das companhias.

No Brasil é o CFC (Conselho Federal de Contabilidade), criado pelo Decreto-Lei nº 9.295/46 do ano de 1946, o órgão responsável por “orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil; além de regular acerca dos princípios contábeis, bem como editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional”. É este o órgão que cuida também da convergência, ou alinhamento, das práticas contábeis aos padrões adotados mundialmente; uma vez que os mercados internacionais têm buscado estreitar as relações, com o intuito de beneficiar o maior número de pessoas.

Se cumprir o que rege a legislação nacional já não é uma tarefa das mais harmônicas para as empresas dos variados setores existentes, atender a uma legislação que satisfaça os padrões internacionais é uma tarefa ainda mais complexa. Principalmente se considerado que o Brasil ainda não é um país desenvolvido, e que ainda tem problemas graves a serem solucionados que impactam diretamente no gerenciamento das organizações; tais como a grande dificuldade em distribuir a renda; o baixo nível em que se encontra a Educação e, não menos importante, a corrupção que ainda prevalece e que tanto dificulta o andamento de qualquer projeto que tenha como principal objetivo o bem comum.

Nesse cenário de cumprimento à legislação e a adequação dos padrões contábeis estabelecidos, destaca-se, com importante papel, a Auditoria. Segundo Attie (1998, p.25), “a auditoria é uma especialização contábil voltada para testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”. É a auditoria que vai permitir apurar se as determinações contábeis estão sendo observadas e devidamente seguidas.

Muitas são as contribuições observadas pela prática da auditoria. Esta também segue padrões estabelecidos pelas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC). Porém, a principal intenção no desenvolvimento do presente trabalho acadêmico não esteve voltada para os procedimentos atualmente adotados para a prática da auditoria, e sim para as possíveis contribuições no nível gerencial que esta pode trazer para as empresas, mesmo quando as organizações não estão obrigadas a passarem por esse procedimento.

Para a realização desse trabalho a proposta foi efetuar um levantamento dos principais conceitos relacionados à Contabilidade, Auditoria e Gestão, de modo a mostrar a relação existente entre eles, tentando visualizar benefícios à unidade empírica de análise escolhida: uma empresa do setor alimentício de Belo Horizonte.

Definir Auditoria Independente e diferenciá-la da Auditoria Interna contribuiu para que a primeira fosse melhor aproveitada no processo de gestão de uma empresa, mesmo não estando a ela sujeita. Tal diferenciação é de extrema relevância em função de o serviço interno ser comumente utilizado nas organizações de pequeno e médio porte.

Não obstante, os conceitos e aplicações da Consultoria Empresarial foram considerados, de maneira a apurar a viabilidade de a auditoria independente ser também utilizada no auxílio ao processo decisório, considerando a economia.

## 1.2 Problemática e Justificativa

O objeto de estudo nesta pesquisa foi a Empresa Alfa, que está inserida no setor alimentício, fabricando e distribuindo massas alimentícias – na forma de sanduíches – a, aproximadamente, 13 (treze) anos. E, através de observações, nota-se que o gradativo crescimento da empresa tem a feito voltar mais os olhares para a área fiscal, sempre com o intuito de atender às exigências e, por conseqüência, orientar o seu desenvolvimento.

Atualmente, é possível observar que as empresas estão, cada vez mais, se vendo obrigadas a recorrer à legislação para o correto desempenho de suas atividades, seja ela qual for. Certamente, a elevação do nível de qualidade exigido pelos consumidores, a latente preocupação com as questões ambientais, tão destacadas em nosso cotidiano, e o forte interesse do governo em promover o crescimento econômico, têm feito com que as organizações busquem o conhecimento necessário, observando, primeiramente, sua continuidade. Diante do exposto, fica clara a necessidade de orientação à Empresa Alfa, haja vista que lida com alimentos.

A importância do presente trabalho se deve, principalmente, às dificuldades que as empresas, sejam elas micro, pequenas, médias ou grandes, têm em atender à legislação. É certo que a devida atenção às questões fiscais seja, a princípio, um enfoque governamental. Porém, é também de extrema relevância àquelas organizações que buscam a justa tributação, evitando ser oneradas.

A auditoria, segundo Menezes (2011) deve ser entendida como uma ferramenta de assessoramento e auxílio à administração moderna. Isso porque ela pode contribuir para garantir o cumprimento das leis, normas e políticas estabelecidas, bem como no desenvolvimento sustentável da organização.

Assim sendo, observa-se a importância em agir de acordo com a legislação vigente. Por isso, o presente trabalho buscou identificar benefícios que a Auditoria independente pode trazer, especialmente à Empresa Alfa. Tentou-se discutir a maneira com que pode contribuir para administração das empresas que não estão sujeitas a ela. E, nesse contexto, é relevante salientar a possibilidade de a auditoria apontar erros e fraudes de forma independente, orientando os planos de crescimento e contribuindo no combate à concorrência. A intenção principal foi apurar a viabilidade do trabalho externo, de modo que se torne uma ferramenta de gestão.

## 1.3 Objetivos

### 1.3.1 Objetivo Geral

Discutir de que forma a auditoria independente pode auxiliar positivamente a gestão da Empresa Alfa que, segundo as determinações contábeis, não está obrigada a passar por esse procedimento.

### 1.3.2 Objetivos Específicos

- Identificar as características ambientais da Empresa Alfa;
- Pontuar o ambiente contábil atual, esclarecendo algumas exigências;
- Levantar a importância da auditoria independente, bem como a legislação relevante ao tema;
- Diferenciar auditoria interna da externa, versando sobre consultoria empresarial;
- Identificar as vantagens e desvantagens de se utilizar a auditoria como aliada à gestão.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Contabilidade e Gestão

Atualmente, é possível observar o destaque que a Contabilidade vem ganhando no ambiente empresarial, o que ressalta a sua importância na gestão das organizações.

Segundo Franco e Marra (2001, p. 25), a Contabilidade “é a ciência destinada a estudar e controlar o patrimônio das entidades, do ponto de vista econômico e financeiro, observando seus aspectos quantitativo e qualitativo e as variações por ele sofridas”. Tal estudo tem como principal objetivo fornecer informações sobre o estado e as mudanças ocorridas no patrimônio de uma organização, sempre considerando um determinado período. E essa linha de raciocínio é a mesma adotada por Attie (1998, p. 24), que afirma que “a Contabilidade tem a finalidade precípua de promover os meios informativos e de controle de coletar todos os dados ocorridos da empresa e que tenham, ou que possam ter, impactos e causar variações em sua posição patrimonial. Ou seja, tanto Franco e Marra (2001) quanto Attie (1998) apontam a Contabilidade como instrumento de avaliação do patrimônio.

Para Marion (2005, p. 26), “a contabilidade é uma ciência social, pois estuda o comportamento das riquezas que se integram no patrimônio, em face das ações humanas (portanto, a contabilidade ocupa-se de fatos humanos)”.

De acordo com o CFC (Conselho Federal de Contabilidade), citado por Almeida (2000):

A contabilidade, na sua condição de ciência social, cujo objeto é o patrimônio, busca, por meio da apreensão, da quantificação, da classificação, do registro, da eventual sumarização, da demonstração, da análise e relato das mutações sofridas pelo patrimônio da Entidade particularizada, a geração de informações quantitativas e qualitativas sobre ela, expressas tanto em termos físicos quanto monetários.  
(Almeida, 2000, p.62)

O conceito apresentado pela norma do CFC esclarece que a contabilidade deve gerar informações seguras para todos os seus usuários, ou seja, todas as partes a quem possa interessar a correta posição em que se encontra uma entidade. É a partir disso que a contabilidade auxilia a gestão das empresas na tomada de decisões.

Attie (1998, p. 24) ressalta ainda que “o registro de forma permanente permite controle e consulta às informações que precisem ser extraídas e dar total visibilidade e transparência para fins legais, de controle, fiscais e outras ocorrências da organização”. Os interessados podem ser gestores, investidores, acionistas, fornecedores, órgãos fiscalizadores, dentre outros. Para ele, a metodologia contábil segue a seguinte estrutura:

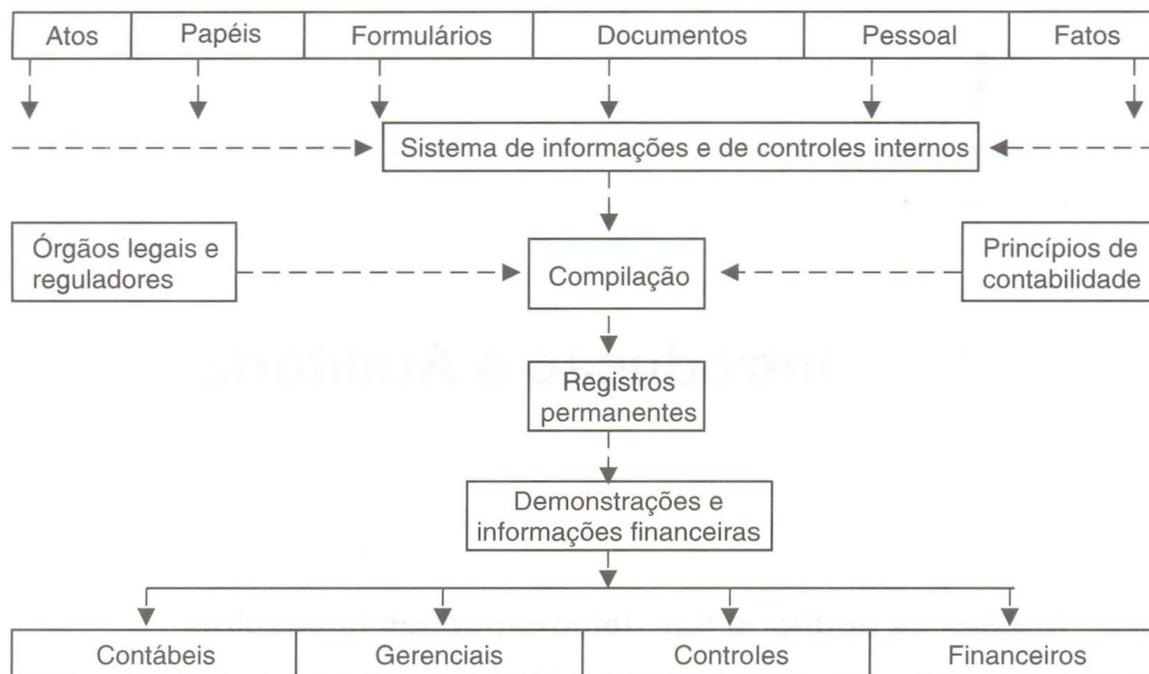


Figura 1: Ilustração da canalização das informações obtidas em uma empresa  
Fonte: Attie, 1998.

Marion (2005) relacionando a contabilidade ao ambiente empresarial aponta que pode ser considerada como um sistema de informação que se destina ao fornecimento de dados aos seus usuários, de modo a ajudá-los a tomar uma decisão.

Considerando que a contabilidade e os termos utilizados para a sua divulgação devam ser melhor traduzidos, de modo a se aproximarem do mundo real, Hendriksen e Breda (2007, p. 93) citam os Estudos de Pesquisa em Contabilidade nº 1, que apresentam como objetivos da contabilidade:

- 1) Medir os recursos possuídos por entidades específicas,
- 2) Refletir os direitos contra essas entidades e os interesses nelas existentes,
- 3) Medir as variações desses recursos, direitos e interesses,

4) Atribuir as variações a períodos determináveis e,

5) Expressar os dados anteriores em termos monetários como denominador comum.

Segundo eles, “essas medidas servem de base no balanço e na demonstração do resultado do exercício como medidas de níveis de variações de riqueza”.

Uma vez anunciados o conceito da contabilidade e os seus objetivos, Franco e Marra (2001, p. 25) apontam que, para atingir a sua finalidade, a contabilidade utiliza-se de 04 (quatro) técnicas. São elas: a Escrituração, que é o registro dos fatos que ocorrem no patrimônio; as Demonstrações Contábeis, que são demonstrações sintéticas dos dados registrados, com o intuito de atingir a finalidade informativa da contabilidade; a Auditoria, que é o exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, que obedecem às normas e procedimentos cabíveis, objetivando atestar a veracidade das afirmações apresentadas nas demonstrações; e a Análise de balanços, que decompõe, compara e interpreta as demonstrações contábeis.

Já Almeida (2000, p. 15), enfatiza os princípios contábeis estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), ao invés das técnicas. Os princípios estabelecidos a partir das Resoluções nº 750/93 e 774/94 são os seguintes:

- 1) Entidade, que “reconhece o patrimônio como objeto da contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes”.
- 2) Continuidade, em que “a continuidade ou não da Entidade, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas”.
- 3) Oportunidade, que se refere “à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram”.
- 4) Registro pelo valor original, onde “os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País”.
- 5) Atualização monetária, que é o ajustamento dos valores dos componentes patrimoniais, reconhecidos nos registros contábeis, que são resultados de “efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional”.

- 6) Competência, onde “as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente do recebimento ou pagamento”.
- 7) Prudência, “determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentam alternativas para quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido”.

Nesse contexto, é importante salientar que os princípios contábeis são conceitos básicos que funcionam como indicadores de direcionamento e, atualmente, estão contemplados no denominado CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis).

Para entrar no mérito da gestão empresarial, é relevante recorrer a dois dos enfoques à teoria da contabilidade apresentados por Hendriksen e Breda (2007), o comportamental e o estrutural. Estes dois autores afirmam que os enfoques adotados são frutos de esforços para se tentar solucionar problemas complicados em contabilidade. O enfoque comportamental aborda as atitudes e decisões tomadas pelos indivíduos perante a apresentação das informações contábeis. E esse enfoque suscitou a necessidade em se esclarecer quem são os usuários das demonstrações financeiras publicadas e para quê as utilizam; tentando entender quais os impactos sobre as tomadas de decisões. E o enfoque estrutural onde, segundo os autores, “os contadores procuram classificar transações semelhantes de maneira similar, ou, mais formalmente, buscam a uniformidade no registro e na divulgação da transação”. E isso envolve diretamente os administradores de uma organização. (HENDRIKSEN e BREDAS, 2007, p. 27).

Os enfoques comportamental e estrutural influenciam, de maneiras distintas, o desenvolvimento das atividades da contabilidade, uma vez que tratam do registro, classificação e sintetização dos dados e informações da entidade. Sendo assim, envolvem um gerenciamento destes.

Aprofundando ainda mais na questão das tomadas de decisões, Marion (2005) ressalta os impactos que estas podem gerar, considerando o tempo em que ainda poderão influenciar os acontecimentos presentes e futuros. Diante disso, fica claro que as questões mais relevantes, relacionadas principalmente à contabilidade, necessitam de análise mais criteriosa, seguindo critérios racionais, uma vez que podem gerar impactos para toda uma vida. E, no âmbito empresarial, nota-se que os gestores pautam as suas decisões no sucesso do negócio. Mas, para isso, os administradores precisam estar nutridos de informações corretas para contribuir com uma boa tomada de decisão. Segundo Marion:

A contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e resumindo-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões. A contabilidade é a linguagem dos negócios. Mede os resultados das empresas, avalia o desempenho dos negócios, dando diretrizes para tomada de decisões. (Marion, 2005, p. 23)

Ainda no que se tange à contribuição das práticas contábeis para a gestão empresarial, Marion (2005 p. 27) apresenta 03 (três) funções contábeis que influenciam diretamente a gestão de qualquer organização. São elas: a Contabilidade Financeira, que é a geral, necessária a toda e qualquer empresa, e que fornece informações básicas e necessárias; a Contabilidade de Custos, que está voltada para o cálculo e, posteriormente, a interpretação dos custos dos bens que são produzidos ou fabricados ou de serviços prestados; e a Contabilidade Gerencial, que “está voltada para fins internos, procura suprir os gerentes de um elenco maior de informações, exclusivamente para a tomada de decisões”. Das funções contábeis apresentadas, é a Gerencial aquela que menos está atrelada aos princípios tradicionais aceitos pelos contadores.

A utilização da contabilidade como fomento para a gestão suscita um ponto de grande relevância no ambiente organizacional, que é o controle, uma vez que a origem dos dados e informações a serem trabalhados pela contabilidade precisam vir de fontes fidedignas. E, no âmbito da gestão estratégica, Tavares (2005 p. 337) aponta que “o controle é um instrumento para verificar o que está previsto e o que está efetivamente ocorrendo. É um conjunto de indicadores e métricas que permite constatar se está havendo discrepância entre as duas situações”. Para Tavares (2005) o controle envolve a determinação de alguns procedimentos que serão úteis para a correção de qualquer anomalia que aparecer durante o processo decisório, indicando quando e onde intervir, aumentando as possibilidades de lograr êxito.

Attie (1998) aborda o controle no campo interno da organização, ressaltando a importância permanente da sua adoção. Citando o Comitê de Pronunciamentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) Attie (1998, p. 110) apresenta que “o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis” o que promove a eficiência das operações e encoraja a adesão à política traçada pela administração.

Nesse sentido, Franco e Marra (2001, p. 267) entendem o controle interno como sendo todos “os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se

verificam dentro da empresa e que produzem reflexos sobre o seu patrimônio”. Eles entendem ainda que o principal meio de controle que a administração das empresas dispõe é a contabilidade. E na visão de Almeida (2007), 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, convergindo às ideias apresentadas por Franco e Marra (2001).

Para Attie (1998, p. 112) “a importância do controle interno fica patente a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto”. Nessa linha, destaca que é a administração da empresa o principal responsável pelo sistema de controle interno, pela verificação de se estar este sendo seguido pelos funcionários, e por sua modificação, no sentido de adaptá-lo às novas circunstâncias. E o objetivo do controle interno de acordo com Attie (1998) é relativo ao estímulo e à eficiência operacional que determina prover os meios necessários à condução das tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme.

Assim sendo, a eficiência operacional inicia-se na seleção do pessoal para a formação da equipe de funcionários, treinamento dos mesmos, oferecimento de um plano de carreira, relatório de desempenho e instruções formais que irão diminuir a possibilidade de mal entendidos. Segundo Almeida (2007), 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 de organização. Ele destaca que para as tarefas de controles internos precisam ser bem definidos os empregados responsáveis para executar cada tipo de tarefa como, por exemplo:

1. Aprovação de aquisição de bens e serviços;
2. Execução do processo de aquisição (cotação de preços, seleção do fornecedor e formalização da compra);
3. Certificação do recebimento dos bens ou prestação de serviço;
4. Habilitação do documento fiscal do fornecedor para pagamento (confronto com a nota fiscal do fornecedor com contrato, ordem de compra, etc.);
5. Programação financeira para o pagamento;
6. Guarda de talonários de cheques em branco;
7. Preenchimento dos cheques para pagamento;
8. Assinatura dos cheques;

9. Pagamento ao Fornecedor;
10. Aprovação de venda;
11. Preparo da nota fiscal de venda, fatura e duplicata;
12. Controle de cobrança de vendas a prazo;
13. Programação financeira do recebimento;
14. Recebimento de numerário;
15. Preparo do recibo de depósito;
16. Depósito do numerário em banco;
17. Controle do registro de empregados;
18. Pagamento aos empregados;
19. Controle físico sobre os ativos - dinheiro em caixa, cautelas de títulos, estoques, etc. e
20. Registro contábil das operações da empresa.

## 2.2 Auditoria

A seguir serão apresentadas algumas considerações acerca daquela que tem alcançado cada vez mais espaço no ambiente empresarial nos dias atuais: a Auditoria; destacada por Franco e Marra (2001) como sendo uma das 4 (quatro) técnicas da contabilidade. E a contabilidade, segundo Attie (1998, p.19) é “um instrumento de controle administrativo que se destaca como ponto de convergência de todos os efeitos, fatos e informações originados dos diversos segmentos de uma empresa”.

Na tentativa de apresentar uma visão pragmática do significado da auditoria das demonstrações contábeis, Attie (1998, p. 23) aponta que o auditor está focado nas afirmações contidas nelas, destacando os saldos e valores, e as suas representações em termos patrimoniais.

Explicando sobre a auditoria, Franco e Marra (2001) apresentam o seguinte conceito:

A auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.  
(Franco e Marra, 2001, p. 28)

Nessa mesma linha, Attie (1998, p. 25) aponta que “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o

objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.” Assim como Franco e Marra (2001), Attie (1998) afirma que o exame de auditoria envolve a verificação de documentos – livros e registros, a obtenção de evidências de informações relevantes que estejam relacionadas ao controle do patrimônio e a exatidão dos registros e as demonstrações deles decorrentes.

Segundo Boyton (2002), a auditoria é “um processo sistemático de obtenção e avaliação de evidências sobre as afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos”, além da comunicação dos resultados a quem possa interessar.

Versando sobre o objetivo geral da auditoria, Attie (1998, p. 31) afirma que:

O objetivo do exame normal de auditoria das demonstrações financeiras é expressar uma opinião sobre a propriedade das mesmas, e assegurar que representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos em exame, de acordo com os princípios de contabilidade aplicados com uniformidade durante os períodos. (Attie, 1998, p. 31).

Da mesma forma que Attie (1998), para Boyton (2002, p. 172) objetivo global da auditoria é expressar uma opinião sobre as demonstrações, atestando se estão apresentadas de acordo com as normas e princípios contábeis. Para ele, a realização de uma auditoria deve ser planejada, seguindo os passos abaixo:

- 1) Obtenção do entendimento do negócio e da indústria;
- 2) Identificação de afirmações relevantes que contam da demonstração;
- 3) Decisão sobre quais valores são materiais para os usuários da demonstração;
- 4) Decisão sobre os componentes do risco de auditoria;
- 5) Obtenção de evidência mediante procedimentos de auditoria, inclusive procedimentos para entendimento dos controles internos, realização de testes sobre tais controles e realização de testes substantivos;
- 6) Determinações de como as evidências constatadas serão utilizadas para fundamentar o parecer de auditoria, outras comunicações para o cliente e outros serviços que agregam valor e
- 7) Comunicação das descobertas.

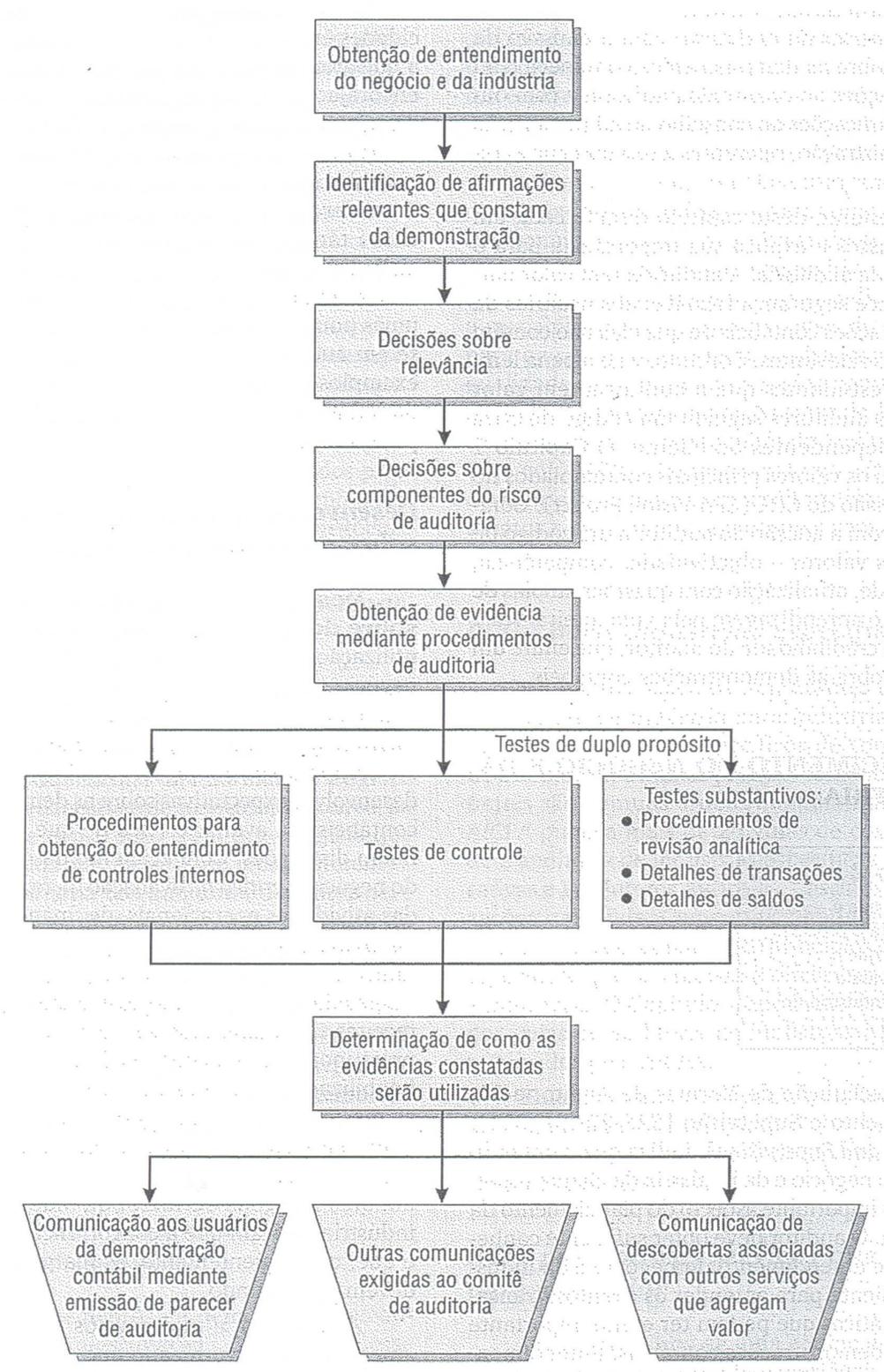


Figura 2: Visão geral do processo de auditoria.  
Fonte: Boyton, 2002.

Boyton (2002) apresenta as 05 (cinco) categorias de afirmações aceitas pelo Conselho de Normas de Auditoria: existência ou ocorrência; integridade; direitos e obrigações; avaliação ou alocação e apresentação e divulgação.

### 2.2.1 Auditoria Interna

A partir do conteúdo apresentado até agora é possível destacar que o objetivo principal do auditor é emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis, atestando se as mesmas estão de acordo com as práticas aceitas.

O trabalho de auditoria pode ser realizado a partir de um profissional advindo da própria organização auditada, considerado o auditor interno, ou de um profissional externo à entidade, chamado de auditor externo.

Attie (1998, p. 27) afirma que “a origem do termo auditor em português, muito embora representado pela origem latina (aquele que ouve, o ouvinte), na realidade provém da palavra inglesa *to audit* (examinar, ajustar, corrigir, certificar)”.

Considerando o ambiente empresarial, a figura do auditor interno está mais relacionada com a administração, uma vez que auxilia a organização no cumprimento das suas obrigações e responsabilidades. Sendo assim, a auditoria interna se assemelha à consultoria, não podendo o auditor interno, segundo o Conselho Federal de Contabilidade, auditar as demonstrações contábeis das quais participou da confecção.

Em se tratando de empresas de grande porte, a auditoria interna deveria se reportar ao Conselho Administrativo.

Em referência à auditoria interna, Franco e Marra (2001) destacam que:

A auditoria interna é aquela exercida por um funcionário da própria empresa, em caráter permanente. Apesar de seu vínculo à empresa, o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa cumprimento daquelas que lhe cabem. Ele deve exercer sua função com total obediência às normas de auditoria e o vínculo de emprego não lhe deve tirar a independência profissional, pois sua subordinação à administração da empresa deve ser apenas sob o aspecto funcional. (Franco e Marra, 2001, p. 219)

### 2.2.2 Auditoria Externa

Em contrapartida à auditoria interna, a qual o seu trabalho está mais próximo de uma organização, e que já foi apresentada, tem-se a auditoria externa, na qual a figura do profissional não aparece atrelada à entidade; são chamados os auditores externos / independentes.

Para Attie (1998, p. 26), a atividade de auditoria exige 03 (três) atitudes. São elas: a atitude mental, onde afirma que o trabalho da auditoria não pode estar preso apenas aos registros, mas também àquilo que pode ter sido omitido; a atitude profissional, que se refere à “educação profissional adquirida com o conhecimento pelo estudo permanente de novas ferramentas de trabalho, regulamentações, aprimoramento pessoal e pela experiência adquirida através de trabalhos diferentes com o uso do raciocínio e julgamentos”; e, por última, a atitude preventiva, na qual o profissional deve se abster de um parecer favorável enquanto não tiver embasamento suficiente que o permita fazê-lo, salvaguardando a sua independência e imparcialidade.

Segundo Franco e Marra (2001, p. 218), “a auditoria externa é aquela realizada por um profissional liberal, auditor independente, sem vínculo de emprego com a entidade auditada e que poderá ser contratado para auditoria permanente ou eventual”.

### 2.2.3 Procedimentos de Auditoria

Os procedimentos de auditoria “são os métodos ou técnicas que o auditor utiliza para coletar e avaliar material de evidência suficiente e competente” (BOYTON, 2002, p. 209). O autor sugere que todo trabalho de auditoria adote alguns procedimentos básicos, sempre a partir de um planejamento.

Franco e Marra (2001, p. 296), congruentes à Boyton (2002) afirmam que o trabalho de auditoria deve ser cuidadosamente planejado. E o planejamento de auditoria sugere a formulação de um programa, que é um plano de trabalho. Os autores acreditam que o programa deve estar estruturado de tal maneira que as respostas sejam anotadas após às questões formuladas, de modo a se constituir um importante papel de trabalho, que serve como registro do serviço executado.

Boyton (2002, p. 209) apresenta 10 (dez) procedimentos de auditoria, a saber:

1. Procedimentos de revisão analítica; que é o estudo e comparação de relações entre dados;
2. Inspeção; que é o exame detalhado de documentos e registros;
3. Confirmação; a qual capacita o auditor a obter informações diretamente com uma fonte externa ao cliente;
4. Questionamento; que envolve a colocação de questões pelo auditor, seja de forma verbal ou por escrito;
5. Contagem; que pode ser tanto a contagem física de recursos tangíveis, como a localização de todos os documentos pré-numerados;
6. Rastreamento; que é a verificação de lastro entre as transações e os registros;
7. *Vouching*; que envolve a seleção de lançamentos nos registros contábeis e a obtenção da inspeção da documentação;
8. Observação; que está relacionada a acompanhar ou testemunhar a realização de algum processo ou atividade;
9. Repetição; seja de cálculos ou conciliações;
10. Técnicas de auditoria computadorizadas. Comumente utilizadas quando o cliente mantém os registros contábeis em meio eletrônico.

Franco e Marra (2001, p. 298) afirmam que “a auditoria consiste em obter provas de fora para dentro”; e isso inclui os seguintes métodos:

1. Confirmação externa (circularização);
2. Inspeção física;
3. Contagem dos itens físicos;
4. Exame, ou obtenção, de comprovantes autênticos;
5. Revisão profunda dos critérios de avaliação e exame de sua conformidade com os princípios contábeis;
6. Exame de registros auxiliares e fiscais e sua repercussão nos registros contábeis principais;
7. Obtenção de informações de várias fontes fidedignas e cruzamento dessas informações;
8. Conferência de somas e cálculos;
9. Estudo dos métodos operacionais;
10. Avaliação dos controles internos.

Attie (1998) apresenta 04 (quatro) etapas para o processo auditorial, que compreende: a análise da afirmação – revisão analítica, planejamento e conhecimento; a avaliação da afirmação; a obtenção de elementos comprobatórios – testes de procedimentos e de saldos e, enfim, a formação da opinião.

### 2.3 Normas de Auditoria

Segundo Attie (1998, p. 55) para o trabalho de auditoria “também foram estabelecidos determinados padrões técnicos que objetivam qualificação na condução dos trabalhos e garantem atuação consistente tecnicamente suficiente do auditor e de seu parecer”.

O Conselho Federal de Contabilidade (2003) apresenta a Norma Brasileira de Contabilidade (NBCT-11), a qual dispõe sobre as normas de auditoria independente das demonstrações contábeis. Alguns pontos de maior relevância, na NBCT-11, são a conceituação e objetivos da auditoria independente, incluindo os procedimentos de auditoria, além dos papéis de trabalho e questões como fraude e erro; as normas de execução do trabalho, que compreendem, dentre vários, o planejamento de auditoria, o risco de auditoria e a supervisão e controle de qualidade; e as normas do parecer dos auditores independentes.

Versando sobre as normas de auditoria, Attie (1998, p. 54) afirma que:

As normas de auditoria diferem dos procedimentos de auditoria, uma vez que eles se relacionam com as ações a serem praticadas, conquanto as normas tratam das medidas de qualidade da execução destas ações e dos objetivos a serem alcançados através dos procedimentos. As normas dizem respeito não apenas às qualidades profissionais do auditor, mas também a sua avaliação pessoal pelo exame efetuado e do relatório emitido. (Attie, 1998, p. 54).

Diante do exposto, observa-se que o trabalho de auditoria deve, por força da legislação contábil, observar os padrões e normas aceitas, de modo a compor um trabalho estruturado.

## 2.4 Consultoria Empresarial

Em função de o presente trabalho acadêmico versar sobre a auditoria e a gestão empresarial, é importante prestar alguns esclarecimentos acerca da Consultoria Empresarial com o intuito de diferenciá-las.

Segundo Oliveira (2006), Consultoria Empresarial “é um processo interativo de um agente de mudanças externo à empresa, o qual assume a responsabilidade de auxiliar os executivos e profissionais da referida empresa nas tomadas de decisões, não tendo, entretanto, o controle direto da situação”. Esse contexto é o oposto do exposto, até o presente momento, para a auditoria. Nesta, geralmente não há interação direta entre o auditor e a parte auditada.

Para iniciar um trabalho de consultoria é preciso comprometimento. Além disso, Block (2001) sugere que é fundamental discernir Consultoria de Gerência. Cada um tem o seu papel, e a sua devida importância. A maior diferença está no Controle; um Consultor não o tem, e deve trabalhar sabendo disso. A partir do momento em que o Consultor passa a dar ordens, pode ser que esteja assumindo o papel do Gerente. O mesmo se aplica à auditoria; o auditor não dita o caminho a ser trilhado pelas organizações.

Para Oliveira (2006), o trabalho de consultoria deve seguir algumas etapas, descritas a seguir:

1. Identificação: sondagem e reconhecimento da situação da empresa-cliente pelo consultor;
2. Entrada: estabelecimento das expectativas e dos compromissos mútuos; identificação do clima e da cultura organizacional; sondagem dos problemas e insatisfações;
3. Auditoria de posição: exige iniciativa e disposição do Consultor. Fase de pesquisas e análises;
4. Planejamento: definir as estratégias, políticas, os participantes e detalhar o projeto com as suas atividades, sequência, tempo e recursos;
5. Ação: operacionalizar o Plano estabelecido, treinar e institucionalizar a mudança;
6. Acompanhamento e avaliação: controle dos resultados, auto-avaliação, estudo das necessidades de nova auditoria de posição e
7. Conclusão: desligamento do processo, pelo menos temporariamente.

Já para Block (2001), as etapas a serem seguidas pelo consultor são as seguintes:

1. Definir o problema inicial: pedir ao cliente para declarar qual é o problema;
2. Decidir continuar com o projeto: aquele já existente;
3. Escolher as dimensões a serem estudadas: escolher aquilo que será analisado;
4. Quem será envolvido no projeto: criar uma equipe para agir;
5. Escolher o método: juntamente com o cliente;
6. A coleta de dados: fazer com que o cliente execute junto com o consultor;
7. Concentrar os dados;
8. Resumir os dados;
9. Analisar os dados;
10. Feedback sobre os resultados: apresentar a análise dos dados ao cliente;
11. Fazer recomendações: interação do conhecimento técnico com o conhecimento prático e organizacional do cliente e
12. Decisão sobre as ações: momento em que o cliente resolve agir sozinho ou juntamente com o consultor.

Diante do exposto, é possível observar que, tanto a consultoria quanto a auditoria têm as suas particularidades, e devem ser entendidas como processos diferentes, pois a consultoria sugere maior interação da figura do consultor. A auditoria, ainda que nos moldes de gestão, está atrelada aos princípios contábeis, auxiliando a gestão das empresas no processo de tomada de decisão, preocupando-se com os aspectos formalísticos e legalísticos dos processos desenvolvidos pelo cliente.

## 2.5 Pesquisas sobre Auditoria e Gestão

O trabalho “A auditoria como instrumento de crescimento sustentável das micro e pequenas empresas”, desenvolvido na Universidade Federal do Ceará, em 2003, ressalta o empenho do Sebrae para levar às empresas menores a importância da auditoria no combate à fraudes, minimizando os riscos de erros e irregularidades. O referido estudo salienta a

importância do controle interno para as empresas, englobando controles contábeis e administrativos.

E o estudo “A importância da auditoria externa na gestão de uma empresa”, desenvolvido por Carlos Francisco Simões Gomes e Fernanda Schwacke Cabral Moreira, destacam o processo evolutivo da auditoria, que mostra a sua aproximação à gestão das empresas, também visando o combate às fraudes e às irregularidades.

### 3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Com o intuito de cumprir o objetivo proposto para a pesquisa acadêmica, que se trata de uma análise de como a Auditoria Independente pode contribuir positivamente para uma empresa do setor alimentício que não está sujeita a ela, foi montada a metodologia que será detalhada a seguir.

Vale ressaltar que a pesquisa foi motivada pela observação de que a constante alteração na legislação, tanto nacional quanto internacional, tem feito com que as organizações se preocupem cada vez mais com a sua situação fiscal. E, assim sendo, é importante que as empresas sejam corretamente orientadas, de modo a atender às exigências da lei e fomentar o seu crescimento. Esse fato despertou interesse do autor em conhecer e interpretar a maneira com que a Auditoria Independente pode ser benéfica em função de sua vivência profissional.

#### 3.1 Estratégia e Método de Pesquisa

Para identificar o ambiente no qual a Empresa Alfa está inserida, além das características contábeis, fiscais e as formas de gestão adotadas, o modelo de pesquisa utilizado foi a pesquisa descritiva. Segundo Malhotra (2005) esta é a mais apropriada quando se busca descrever um fenômeno, no caso, como a Auditoria Independente pode ser utilizada como uma ferramenta de gestão.

Para Oliveira (2004, p.114) “o estudo descritivo possibilita o desenvolvimento de um nível de análise em que se permite identificar as diferentes formas dos fenômenos, sua ordenação e classificação”. Ele descreve características fundamentais de algumas situações, relacionando as variáveis de análise.

Para o desenvolvimento de um estudo descritivo é importante que o pesquisador entenda o problema, para que seja mais objetivo, uma vez que será necessário o levantamento de dados e, posteriormente, as análises. Entretanto, também é importante salientar que na pesquisa descritiva não existe a interferência direta do pesquisador, pois ele apenas procura descobrir a frequência com que o fenômeno acontece (OLIVEIRA, 2004).

É certo que os órgãos responsáveis pelo setor alimentício atual têm feito sérias exigências às empresas no que tange, principalmente, ao atendimento pleno das questões ambientais e sanitárias. E as parcerias firmadas entre as pequenas e médias empresas com as grandes redes e lojas do comércio atacadista e varejista estão exigindo maior comprometimento com a qualidade e excelência. Nota-se, ainda, que os constantes pronunciamentos do Conselho Federal de Contabilidade têm obrigado às organizações a estarem continuamente enfrentando situações de adaptações e contingências.

Diante da complexidade do tema proposto e dos objetivos que a pesquisa acadêmica buscou alcançar, optou-se por realizar um estudo de caso, com abordagem qualitativa, que está mais voltado para a compreensão da realidade. Segundo Oliveira (2004 p.116) a abordagem qualitativa apresenta uma maneira mais adequada quando se quer “entender a relação de causa e efeito do fenômeno e, conseqüentemente, chegar à sua verdade e razão”.

De acordo com os métodos de pesquisa qualitativa existentes, o estudo de caso foi escolhido por ser a melhor estratégia, haja vista a dificuldade em controlar eventos comportamentais para experimentação e da relevância que acontecimentos contemporâneos têm para os resultados buscados. “O estudo de caso é a estratégia escolhida ao se examinarem acontecimentos contemporâneos, mas quando não se podem manipular os comportamentos relevantes” (YIN, 2005, p. 26).

### 3.2 Unidade Empírica de Análise

De acordo com a Associação Brasileira de Indústria de Alimentos (ABIA, 2011) o setor alimentício registrou um crescimento de 6,2% já no primeiro trimestre do ano de 2011. Esse crescimento foi observado nas grandes indústrias, principalmente da carne e do leite, impulsionadas pelo aumento, em 20%, das suas exportações.

É certo que o aquecimento da produção e venda das grandes empresas alcançam as organizações menores, justamente por movimentar todo o setor. É o caso da Empresa Alfa, que pôde sentir, já em 2011, os reflexos deste crescimento.

A Empresa Alfa é uma organização que fabrica e distribui massas alimentícias – na forma de sanduíches – para toda região sudeste brasileira (Minas Gerais, São Paulo, Rio de

Janeiro e Espírito Santo). Sua fábrica está sediada em Belo Horizonte, em função de ser a metrópole na qual a empresa começou as suas atividades, no ano de 1998.

O quadro societário é composto por um casal, que adquiriu a empresa ainda em sua fase inicial, quando nem mesmo o mercado belo-horizontino era suficientemente atendido. Atualmente, a empresa conta com uma estrutura bem definida e administrada, contemplando áreas como Produção, Qualidade, Comercial, Fiscal, Financeiro, Administrativo, dentre outras.

A escolha da unidade empírica de análise se justifica, primeiramente, pela proximidade do pesquisador, que teve a oportunidade de conhecer melhor a empresa e, assim, estudá-la. E, no segundo momento, a escolha justifica-se pela indagação do pesquisador de que maneira as constantes modificações na legislação fiscal e contábil, impostas às organizações podem ser positivas, influenciando, também, mudanças gerenciais; intencionando a abordagem da Auditoria Independente.

### 3.3 Estratégia de Coleta de Dados

Ciente de que “(...) os dados para estudos de caso podem se basear em muitas fontes de evidência” (Yin, 2005, p. 109) e que “(...) uma das mais importantes fontes de informações para um estudo de caso são as entrevistas” (Yin, 2005, p. 116) definiu-se que a entrevista focada seria o tipo adequado de técnica, de acordo com as características da pesquisa.

Um segundo tipo de entrevista é a focada (Merton, Fiske e Kendall, 1990), no qual o respondente é entrevistado por um curto período de tempo – uma hora, por exemplo. Nesses casos, as entrevistas ainda são espontâneas e assumem o caráter de uma conversa informal, mas você, provavelmente, estará seguindo um conjunto de perguntas que se originam do protocolo de estudo de caso.  
(Yin, 2005, p.118)

Esse tipo de entrevista exige uma preparação mais específica, com a formulação de um conjunto de perguntas direcionadas, o que foi possibilitado pela observação direta consentida por uma das empresas estudadas. Considerando que “as evidências observacionais são, em geral, úteis para fornecer informações adicionais sobre o tópico que está sendo estudado” (Yin, 2005, p. 120), para realização da pesquisa foram feitas visitas a Empresa Alfa, buscando entender um pouco mais sobre a sua estrutura contábil, fiscal e gerencial. Além disso, foram

pesquisados aspectos inerentes ao setor alimentício, visando entender melhor o ambiente no qual a empresa está inserida.

### 3.4 Estratégia de Análise de Dados

“A análise de dados consiste em examinar, categorizar, classificar em tabelas, testar ou, do contrário, recombinar as evidências quantitativas e qualitativas para tratar as proposições iniciais de um estudo (YIN, 2005, p. 141). Por se tratar de estudo de caso, é natural que o processo de análise e interpretação dos dados e informações coletados envolvam modelos variados de análise; porém, essa análise é predominantemente de natureza qualitativa (GIL, 2002).

Yin (2005) ainda ressalta a necessidade de definição de uma estratégia analítica para tornar o estudo mais próximo da realidade. Aponta, ainda, que a análise de estudo de caso é mais complexa que a análise de dados estatísticos, pois há poucas fórmulas para auxiliar o pesquisador, o que exige deste um estilo rigoroso de pensar. Sendo assim, a análise para as informações coletadas foi a explicativa, que relaciona variáveis, tendências e possibilidades.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

As informações apresentadas a seguir são as consideradas de maior relevância na confecção deste estudo acadêmico. A partir delas foi possível a apuração e análises dos resultados encontrados.

### 4.1 Caracterização da empresa

Pertencente ao setor alimentício desde o ano de 1998, a Empresa Alfa, assim referida nesse trabalho acadêmico com o intuito de preservar a identidade da organização, fabrica e distribui massas e sanduíches no sudeste brasileiro.

A posição atual da empresa, frente a um mercado em constante expansão e forte acirramento da concorrência é fruto da grande visão empresarial de seus 02 (dois) sócios, que a adquiriram ainda em sua fase inicial.

Uma vez constituída, o fundador da Empresa Alfa optou por retornar a sua região de origem, por razões desconhecidas pelos atuais proprietários. Estes apenas entenderam, naquele momento, que o negócio poderia ser explorado de maneira a lograr êxito, não apenas para eles, mas para a sociedade como um todo. E, de acordo com o que se pode observar nos dias atuais, não estavam errados em investir o capital de toda uma vida.

Lançando mão de todos os seus projetos, os novos sócios destinaram toda a atenção para a alavancagem da Empresa Alfa. Não diferente do que geralmente acontece, passaram por dificuldades que, certamente, os fizeram mais sólidos e firmes no propósito de crescer. Em meio à adversidades, valorizaram sempre a expansão da empresa, aumentando sua capacidade produtiva e a distribuição. Buscaram atender a região metropolitana de Belo Horizonte de maneira eficaz e eficiente, aprimorando-se às exigências do mercado. E, paulatinamente, foram buscando atender as principais cidades da região sudeste do Brasil, atingindo, atualmente, cidades como São Paulo/SP, Rio de Janeiro/RJ e Vitória/ES, além de algumas cidades no interior destes estados.

É possível destacar que o crescimento é o motor principal para todos os outros aspectos. Os gestores entendem que a busca pela expansão impede que pensamentos negativos prevaleçam, mesmo quando os resultados não são exatamente os esperados.

Atualmente, a Empresa Alfa está cadastrada sob o Registro de Apuração de ICMS por Débito e Crédito, feita mensalmente. Desta forma, a empresa está sujeita ao recolhimento do PIS (Programa de Integração Social), COFINS (Contribuição com finalidade social) e do ICMS (Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), dentre outros.

Em relação ao mercado atual e ao crescimento do setor alimentício observado pela Associação Brasileira de Indústria de Alimentos (ABIA, 2011) no primeiro trimestre de 2011, a Empresa Alfa ratifica que houve sim um aquecimento do mercado, sentido no aumento das vendas, mas salienta que houve também um aumento expressivo dos preços das matérias-primas, o que, de certa forma, reprimem os resultados. E os fornecedores não hesitam em reajustar os valores, uma vez que o consenso é geral.

De acordo com os gestores, o futuro da empresa é bastante promissor. A concretização de algumas parcerias relevantes, firmadas com as principais redes atacadistas e varejistas, ampliam os horizontes da Empresa Alfa. Para isso, cada vez mais a empresa se vê diante das auditorias, haja vista o elevado padrão de qualidade destas redes e a importância disto para o setor de alimentos.

A organização entende que muitos são os desafios frente a uma economia que cresce, aumentando as oportunidades e as exigências, tanto no que tange a qualidade quanto ao que se refere à legislação.

## 4.2 Controles Internos

Entendendo que os controles internos são os importantes para garantir a continuidade da empresa e também a confiabilidade das informações, assim como diz Attie (1998, p. 112), a Empresa Alfa atribui especial atenção para as formas de controle. Como se trata de uma empresa com uma estrutura bem definida, a administração tem facilidade para verificar se os procedimentos estabelecidos estão sendo corretamente executados.

A divisão das áreas que compõem a organização, tais como produção, qualidade, comercial, fiscal, financeiro e administrativo, basicamente, contribui para a verificação particionada das funções, envolvendo a prevenção, observação, direção e controle dos acontecimentos da empresa, assim como relata Franco e Marra (2001, p. 267). São os principais gestores os responsáveis por essa verificação, reportando aos sócios apenas os

eventos mais relevantes que forem encontrados, com a intenção de promover as correções cabíveis.

Sendo assim, a partir da entrevista foi possível observar que os controles internos são rigorosamente verificados, principalmente em função de a gerência entender que são esses controles os grandes responsáveis pela promoção e manutenção do crescimento. E essa importância não é entendida apenas pelos gestores não; os empregados de nível estratégico são constantemente alertados, através de reuniões regulares, para a importância do zelo no desenvolvimento das suas atividades, bem como os empregados do nível operacional, para os quais são ministrados treinamentos periódicos. Mostrar para os empregados a importância de zelar pelos controles internos é uma estratégia adotada pela Empresa Alfa para minimizar os erros, uma vez que a todos são apresentados uma visão holística da empresa, mostrando que esses erros podem não refletir diretamente no trabalho de quem o cometeu, mas certamente influenciará o serviço de outra pessoa ou setor.

No que se refere aos controles internos a Empresa Alfa aponta como um ponto forte o fato de a maioria das atividades envolverem mais de uma pessoa, o que aumenta as chances de acerto. Geralmente, uma mesma operação pode ser desenvolvida ou conferida por mais de um profissional; e isso só é possível em função de um valor cultural bastante disseminado na organização, que é o fato de uns conhecerem as funções dos outros. Porém, os gestores ressaltam que as atividades são claramente distribuídas, mas há uma forte interação entre as áreas, visando sempre o caso de alguém precisar se ausentar.

Além da interação entre as áreas, foi apresentado como ponto forte, no que tange os controles internos, a grande preocupação e incentivo da empresa na qualificação de seus profissionais. A Empresa Alfa é uma organização que apoia, tanto moral quanto financeiramente, a continuação dos estudos, dando oportunidades àqueles que se dedicam e estão constantemente buscando o seu crescimento, assim como sugere Attie (1998, p. 116).

Em contrapartida, existem alguns fatores que interferem negativamente na prática e supervisão dos controles internos, e que são de conhecimento da Empresa Alfa. Dentre eles, um merece destaque: é o fato de a empresa não possuir um sistema de informações que integre todas as áreas da empresa. Os sistemas de controle não interagem entre si, o que aumenta as chances de duplicidades, uma vez que quantidade, por exemplo, apurada em um setor pode não ser a mesma levantada em outro, e o tempo de resposta, que é maior do que a das empresas que possuem sistemas integrados, gerando relatórios com mais velocidade.

A empresa já está estudando uma estratégia para integrar os sistemas, apesar de afirmar que esta não é uma questão de rápida solução.

### 4.3 Contabilidade e decisão

A empresa objeto desse trabalho acadêmico demonstrou grande preocupação com as questões contábeis. Seguindo o que apresenta Attie (1998, p. 24), a organização entende que a contabilidade é um instrumento bastante útil na avaliação do patrimônio; e, por isso, não se descuida dos assuntos que possam interferir diretamente nessas questões.

Entendendo que a contabilidade é responsável pela geração de informações seguras, o que permite uma orientação mais acertada, a Empresa Alfa age assim como várias organizações atualmente, terceirizando o serviço de contabilidade, pensando sempre na viabilidade e custo. E, desde o início das atividades da empresa, o escritório que presta os serviços contábeis é o mesmo, há mais de 12 (doze) anos.

Uma vez estabelecido que, para a empresa estudada, a terceirização é uma solução eficaz, se fez necessário projetar uma estrutura que favoreça o desenvolvimento das atividades de maneira integrada, garantindo a fidedignidade das informações trocadas. Pensando nisso, a empresa estabeleceu as áreas e as pessoas que têm a missão de promover a comunicação com a contabilidade, evitando conflito de informações. E, a partir do breve contato realizado com esses profissionais, pode-se ressaltar que as formas de comunicação e os procedimentos determinados para isto estão muito bem disseminados. Apenas o tempo de resposta para as solicitações é que foi apontado como um ponto fraco dessa interação, uma vez que está aquém do desejado. No geral, o serviço contábil de escrituração oferecido à Empresa Alfa é o esperado pela organização.

Fazendo referência ao principal papel da contabilidade, de acordo com a empresa estudada, destaca-se a convergência com o que diz Franco e Marra (2001, p.25), quando apontam a Escrituração, que é o registro dos fatos que ocorrem no patrimônio de uma entidade. A Empresa Alfa aponta que, além da técnica contábil citada, todas as informações geradas e transmitidas pela contabilidade são de extrema relevância para as atividades da empresa, por isso, ressalta-se que não deve haver incertezas quanto às essas informações, uma vez que decisões importantes para o futuro da empresa poderão ser tomadas a partir destas, assim como descreve Marion (2005).

A partir do exposto, é possível salientar que a Empresa Alfa utiliza-se das informações geradas pela contabilidade.

Porém, apesar da consciência de que a contabilidade é um instrumento de auxílio na gestão da empresa, foi relatado pelos gestores que nem todas as reais necessidades da organização são supridas, principalmente no que tange a geração de informações confiáveis que fomentam a tomada de decisões. Conforme os relatos, a escrituração é realizada de maneira satisfatória, mas há uma lacuna que a empresa destaca que gostaria de tê-la suprida: a orientação quando a questões tributárias.

Atualmente, observam-se grandes modificações, em termos de quantidade, e alterações com relação à legislação contábil brasileira, o que faz com que as empresas estejam cada vez mais atentas para o cumprimento das leis, evitando transtornos e, até mesmo, penalidades. E este é um ponto relatado pelos gestores. As constantes modificações, além do dispêndio de energia necessária para que os ajustes sejam feitos, também podem ser benéficos para a entidade. Mas, acreditam que é a contabilidade que deve orientá-los, no intuito de se valer da lei para buscar um crescimento sustentável. Apesar de a Empresa Alfa estar enquadrada como empresa de médio porte, é importante que esteja atenta às adequações da legislação, haja vista as novas necessidades e aspirações.

De acordo com os gestores, a empresa gostaria que a contabilidade estivesse ainda mais próxima da gestão, orientando-a de maneira a aumentar as chances de acerto para as decisões tomadas. Mas não souberam descrever até que ponto o escritório que presta os serviços contábeis para a Empresa Alfa atualmente está preparado para atendê-los nesse quesito. É fato que os dois pontos abordados pela empresa em termos de contabilidade, escrituração e ferramentas de gestão, podem se apresentar um pouco distantes um do outro, uma vez que a escrituração é o que mais se encontra disseminado em termos de escritórios menores. É importante ressaltar que essas são as considerações apuradas de acordo com a entrevista realizada com os dois principais gestores da Empresa Alfa, que apontam a substituição do escritório de contabilidade como uma solução pouco viável no momento.

Em termos de legislação, a Empresa Alfa se apresenta como uma entidade que busca seguir o que definem as leis, se adequando sempre que necessário. Os registros são realizados de acordo com os reais acontecimentos vivenciados pela empresa. Há uma grande preocupação em não se transgredir a legislação, o que faz com que a empresa valoriza ainda mais os seus controles internos e a parte de documentação, já que se trata de uma empresa que cresce e, por isso, precisa estar em acordo com as leis.

A estrutura de decisão da Empresa Alfa está muito bem esclarecida, principalmente entre os profissionais de nível estratégico. Essa consciência é tida como de fundamental importância para que todos saibam quais são as suas competências e a quem devem se reportar nos casos em que a decisão deve ser tomada por um superior.

Por se tratar de uma empresa familiar, a estrutura da tomada de decisão leva em consideração os fatores culturais, valores e princípios dos sócios, já que estão à frente dos negócios há mais de 12 (doze) anos. Sendo assim, os gestores estão aptos a tomar decisões de acordo com os interesses da empresa; mas, em função dos laços familiares, aquelas questões cujos impactos são de maiores proporções são tomadas pelos sócios, o que faz com a empresa não perca esses laços.

Relacionando as decisões com a estrutura contábil, Hendriksen e Breda (2007, p. 135) apontam que a contabilidade é “o processo de identificação, mensuração e comunicação de informação econômica para permitir a realização de julgamentos bem informados e a tomada de decisões por usuários da informação”. E esse conceito é o esperado pela Empresa Alfa, no que tange aos serviços prestados pela contabilidade. Apesar de entenderem que o serviço realizado atualmente não é o ideal em termos de estrutura de tomada de decisão, é o que se espera da contabilidade. Segundo Marion (2005, p. 24) até mesmo para as decisões que envolvam áreas como produção, marketing, investimentos, financiamento e custos são necessárias as informações geradas pela contabilidade.

Infelizmente, nem todas as decisões tomadas atualmente estão diretamente relacionadas à contabilidade. Esta, já em suas primícias, tem como objetivo auxiliar na tomada de decisão. E as informações, demonstrações e relatórios por ela apresentados são de fundamental importância para a gestão das empresas. Porém, o que se pode observar é que nem todos os escritórios de contabilidade estão suficientemente preparados para extrapolar aquilo que comumente é realizado. Por essa razão, a Empresa Alfa vem analisando algumas possibilidades de aumentar a utilização da contabilidade em sua gestão estratégica.

Em função da busca incessante pela expansão, a Empresa Alfa relatou passar por algumas auditorias, atendendo às exigências de seus clientes de grande porte. Isso se deve ao fato do alto padrão de qualidade e organização exigido àqueles que lhes fornecerão, sejam algum tipo de serviço ou produto, no caso da empresa em questão, os sanduíches e massas alimentares. Sendo assim, a auditoria está melhor abordada na sequência.

#### 4.4 Auditoria

Conforme Franco e Marra (2001, p. 28) a Auditoria tem como objetivo examinar os registros, documentos e as confirmações feitas com a intenção de mensurar a exatidão desses registros, emitindo um parecer. Convergindo a esse conceito, para a Empresa Alfa a auditoria é tida como um processo que apura se a forma com que as atividades estão sendo desenvolvidas está de acordo com o padrão e as leis aceitas.

A partir de observações acerca do assunto principal abordado nesse trabalho acadêmico, seja dentro ou fora do objeto de estudo em questão, a Empresa Alfa, é possível apontar que existe, nos dias atuais, certa resistência por parte das empresas quando o assunto é auditoria. Talvez pelo fato da auditoria levantar erros e fraudes, sendo que nesta a repercussão é ainda maior, por envolver crimes, é possível observar que esse assunto ainda não é um fator facilmente tratado pelas empresas. E, no caso da Empresa Alfa, não é diferente.

A visão apresentada por Attie (1998) de que a auditoria é uma ferramenta de controle administrativo, destacando fatos e informações originadas nos mais variados setores de uma entidade pareceu não estar claro para os gestores da empresa estudada. Para eles, a auditoria é um processo que pode sim ser benéfico para a empresa, mas que também pode ser, por algumas vezes, desgastante, na medida em que as exigências, em termos de controles, são muitas.

Questionados se a empresa conhece na prática a auditoria, a resposta foi positiva. A Empresa Alfa, já passou por algumas auditorias em função da exigência dos principais clientes. Sendo assim, é importante salientar que as auditorias sofridas pela empresa estudada não são aquelas exigidas pela legislação contábil, uma vez que a Empresa Alfa, por questões fiscais, está desobrigada a passar por ela. Os gestores da organização destacaram que as auditorias ocorridas na empresa são para avaliar a sua estrutura, haja vista que uma atenção especial deve ser dada ao setor alimentício, justamente por estar diretamente relacionado à saúde humana. Sendo assim, a empresa desenvolve as suas atividades pautadas nas normas estabelecidas por alguns órgãos relacionados ao setor, tais como ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária), a ANTT (Agência Nacional de Transportes Terrestres) e a Sociedade Brasileira de Cardiologia, uma vez que alguns dos sanduíches fabricados pela empresa sustentam o selo da CARDIOL, por serem opção saudável de alimento.

As principais redes de atacado e varejo brasileiras fazem as suas exigências com relação à estrutura das empresas para as quais existe a pretensão em firmar algum tipo de parceria. Essa exigência é claramente entendida ao se observar que as grandes empresas, principalmente as que mantêm uma regularidade em seus processos de expansão, estão muito próximas da excelência, seja através de processos operacionais rigorosamente padronizados, seja na qualidade dos produtos ofertados ou dos serviços prestados. E essa é a visão dos gestores entrevistados, que entendem que essas grandes redes solicitam que a empresa permita ser auditada.

Para atender às exigências do mercado, conforme o exposto até o presente momento, a auditoria independente é a que se destaca. Voltando às considerações feitas por Franco e Marra (2001) acerca da auditoria interna e da auditoria externa, nota-se que, para ambas, a independência do auditor deve ser mantida, uma vez que a diferença deve estar apenas no vínculo empregatício. Porém, quando se trata de uma avaliação exigida por um terceiro, é normal que esse vínculo de emprego do auditor com a empresa auditada, no caso da auditoria interna, não seja a preferida pelos solicitantes. Mesmo sendo preservada a independência. E, segundo Boyton (2002) a independência do auditor é exigida pela Regra 101 do Código de Conduta do Profissional do AICPA. Dessa maneira, a auditoria externa, também chamada de independência é a mais usada nesses casos; sendo esta o tipo de auditoria de conhecimento da Empresa Alfa.

Haja vista os procedimentos de auditoria descritos por Boyton (2002) a Empresa Alfa tem conhecimento prático da maioria deles, mas em dois deles a empresa tem mais dificuldade em lidar, que são:

1. Inspeção – que compreende o exame detalhado de documentos e registros. Para esse procedimento é necessário o levantamento de toda a documentação relevante ao motivo para o qual se fez relevante a auditoria, o que requer maior zelo e dedicação por parte dos profissionais da empresa, já que envolvem vários setores, como o de legalização, arquivo, recursos humanos, qualidade, sendo em um só procedimento.
2. Observação – que está diretamente relacionada a acompanhar ou testemunhar a realização de algum processo ou atividade. Para a Empresa Alfa, esse procedimento é também bastante complexo porque envolve a estrutura da produção; área de maior atenção dos gestores em função do forte compromisso com a qualidade e com a saúde daqueles que consomem e preferem os sanduíches fabricados pela empresa.

Geralmente, os resultados obtidos nessa etapa da auditoria os de maior impacto no parecer final.

De acordo com o que apresenta Franco e Marra (2001), o procedimento visto como o de maior dificuldade para a Empresa Alfa é o exame dos registros auxiliares e fiscais e sua repercussão nos registros contábeis, uma vez que a interação com o escritório responsável pela prestação dos serviços de contabilidade não é a ideal. Isso contribui para que a empresa tenha um pouco mais de dificuldade na auditoria dos seus registros contábeis.

Abordar o assunto auditoria e seus principais reflexos, sejam eles os benefícios trazidos por ela ou as dificuldades encontradas pela empresa ao se verem diante dela, suscita um ponto de extrema relevante no caso da não-obrigatoriedade: a viabilidade.

Questionados sobre o assunto, os principais gestores da Empresa Alfa foram unânimes em ressaltar o alto valor pago pelos serviços de auditoria. Em função de a abertura concedida pela empresa para a materialização do presente trabalho acadêmico ter seus limites, não constituiu parte deste o questionamento, e por consequência, a exposição dos valores já despendidos para as auditorias. Ressalta-se apenas que, primeiramente, esses valores são expressivos para a movimentação financeira da empresa na atualidade e, por conseguinte, a empresa não entende essas saídas como despesas, e sim como investimento.

É claro para a empresa estudada que, estando em conformidade com o que determina a legislação e com o que esperam os principais clientes, a auditoria se torna um processo viável. Porém, foi destacado pelos entrevistados que nem sempre a empresa opta pela auditoria; apontaram que é feito um estudo prévio para que empresa aumente as chances de lograr êxito com esse processo. A empresa avalia se está no momento certo e com as condições necessárias para se atender exatamente o que esperam dela. Dessa maneira, algumas auditorias já foram desautorizadas em função de a empresa entender que não se tratava do momento ideal, mesmo focando na expansão. Por algumas vezes a empresa fez a opção de frear o seu próprio crescimento ao entender que avançar seria um risco por demais elevado, a ponto de comprometer a continuidade da mesma, de forma sadia e sustentável, conforme os relatos.

Para a Empresa Alfa, é certo que a auditoria é benéfica, na medida em que os erros são levantados, permitindo assim, trabalhar de modo a diminuí-los ou até mesmo eliminá-los. Além do mais, a auditoria aponta a veracidade das questões contábeis, o que é de grande valia para a empresa em questão, uma vez que não são suficientemente nutridos de informações relevantes a ponto de auxiliá-los no processo de tomada de decisão.

## 4.5 Gestão e Resultados

Englobando o cenário apresentado até o momento, nota-se que a auditoria independente pode adotar outro sentido, além de avaliar a estrutura da empresa auditada quando o resultado interessa a terceiros; esse tipo de auditoria pode ser solicitado como uma ferramenta de gestão para a própria organização.

Desta maneira, a gestão estratégica constitui um fator relevante para a confecção do presente trabalho acadêmico; sendo os principais gestores da Empresa Alfa questionados sobre esse assunto.

Atuar estrategicamente engloba a formulação e a implementação de estratégias e, segundo Tavares (2005) formular estratégias quer dizer traçar planos de ação, selecionando aqueles que forem considerados mais apropriados ao cumprimento da visão da empresa; combinando tempo, custos, recursos e riscos. E esse pensamento é o encontrado na empresa estudada; onde há a preocupação de estudar um curso a seguir, considerando sempre tudo aquilo que o impactar, direta ou indiretamente.

A responsabilidade maior das empresas que adotam a gestão estratégica é criar a capacidade de aprendizado envolvendo toda a organização; é o exercício voltado para a busca do experimento, do novo. E as organizações são influenciadas por uma série de fatores advindos do ambiente externo e interno. Por isso é necessário que análises sejam feitas com o intuito de diminuir os impactos negativos que estes podem causar. Ao analisar o ambiente externo observam-se a existência de componentes como a política, a economia, as questões sociais e demográficas, as leis, as culturas e a tecnologia. E a auditoria faz o intercâmbio do ambiente externo, com as legislações vigentes e as normas aceitas, e o ambiente interno, apurando a forma com que as atividades são realizadas.

É importante salientar que as pessoas responsáveis pela gestão estratégicas dentro das organizações devem atentar para fatores que podem influenciar, positiva ou negativamente, o processo dessa gestão (TAVARES, 2005). E, vale ressaltar que os princípios e valores de cada indivíduo também interferem nesse processo. Sendo assim, um obstáculo a transpor é a resistência a mudanças, tanto no nível individual, causados por incompreensão, descrença, falta de tolerância, experiências negativas e o receio de perderem algo que valorizam, quanto no nível dos grupos, expressos em mecanismos e expressões de resistências como bloqueio a novas alternativas, aversão ao novo no que abrange um grupo, a formação de alianças e a sensação de perda real ou potencial de poder ou recursos. Além disso, a cultura

organizacional, que pode ser entendida como valores compartilhados entre os grupos, pode fazer com que uma mudança influencie uma empresa de forma positiva ou negativa. E os gestores da Empresa Alfa entendem que a auditoria desperta nas pessoas a necessidade da mudança.

O assunto gestão estratégica desperta uma questão bastante relevante para as organizações, a avaliação dos resultados. Essa avaliação permite que a empresa saiba se está no caminho correto, rumo ao crescimento. Dessa forma, esse também constituiu um ponto abordado na entrevista realizada na Empresa Alfa.

Avaliar os resultados, dada a sua relevância, não é uma tarefa das mais fáceis. Principalmente porque as empresas tendem a fazer essa avaliação apenas através das apurações financeiras, ou seja, o resultado só é considerado positivo quando os valores monetários indicam uma evolução. E essa é a visão da Empresa Alfa. Para avaliar o desempenho de cada distribuidor dos seus produtos, por exemplo, a empresa estudada observa o crescimento das vendas e, conseqüentemente, o aumento do faturamento.

Destarte, os gestores ressaltaram que existe uma preocupação em que as operações estejam sendo desenvolvidas corretamente; e a auditoria, recorrendo ao seu conceito e objetivos, aparece como uma opção para indicar se o caminho seguido é o ideal. Isso porque as auditorias sofridas pela empresa a fez reavaliar muitos dos seus princípios e da sua maneira de desenvolver suas diversas atividades. A partir dela, a empresa estudada baliza as suas operações, fazendo as devidas correções, quando são necessárias.

A empresa que passa pelo processo de auditoria apenas quando é imposta pelo meio no qual ela está inserido, seja por exigência de alguns de seus fornecedores, clientes, ou até mesmo por instituições financeiras, tem dificuldade em enxergá-la como ferramenta de gestão. Isso porque a auditoria advém não de uma estratégia traçada pela organização, mas por uma exigência de mercado. E, esse fato, pode contribuir para que essas empresas permaneçam com a ideia de que a auditoria independente possa impedi-las de seguir adiante em alguma negociação, caso algo não saia conforme o planejado. Certamente essa é também a visão da Empresa Alfa; porém, ao serem questionados sobre as ferramentas de gestão comumente adotadas pela empresa, os gestores apontaram a auditoria como uma forma de auxílio na tomada de decisão.

A empresa estudada possui uma estrutura favorável à gestão estratégica, e, como forma de aprimorá-la, investe na capacitação dos seus profissionais, como já apontado anteriormente. Existe, na empresa, a consciência de gerir a empresa de maneira a permitir o seu crescimento de forma planejada, pensada. E, para a gestão estratégica são necessárias

ferramentas; aparecendo, deste modo, a auditoria como instrumento de auxílio na administração empresarial.

As constantes auditorias vivenciadas pela empresa objeto de estudo deste trabalho acadêmico despertou nos gestores a ideia de que poderia ser utilizada como uma forte aliada nos processos de controles realizados pela empresa. Ressaltaram ainda que já estudam contratar o serviço independente sempre que houver grandes modificações na empresa, de modo a saberem se a adaptação está sendo positiva. Além disso, os gestores apontaram que mudanças recentes na estrutura da empresa, visando a melhoria da qualidade de seus produtos, estão fazendo com que algumas adequações sejam necessárias para atender as exigências de alguns órgãos públicos. E isso despertou na Empresa Alfa o interesse em contratar uma auditoria externa, uma vez que serão necessárias algumas fiscalizações e visitas de representantes desses órgãos.

O último ponto abordado na entrevista com os principais gestores da Empresa Alfa mostram que, na atualidade, a auditoria independente ainda não é utilizada efetivamente como uma ferramenta de gestão, em função de não terem partido da iniciativa da empresa. Mas, mesmo assim, essas auditorias fizeram com que a organização revesse alguns de seus processos com o intuito de aproximar daquilo que é considerado padrão para grandes empresas.

Dessa forma, entende-se que a Empresa Alfa está no caminho de adotar a auditoria independente como um instrumento em sua gestão estratégica. É claro que, nessa caminhada, foram apurados pontos fortes e fracos, conforme o descrito até aqui, mas a adoção da auditoria como ferramenta de gestão certamente será, na empresa em questão, um diferencial competitivo frente a um setor, comprovadamente, em expansão.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

### 5.1 Principais Resultados

O setor alimentício brasileiro tem apresentado um crescimento significativo ao longo dos tempos. Um estudo desenvolvido pela Associação Brasileira de Indústria de Alimentos (ABIA, 2011) apontou que, já no primeiro trimestre do ano de 2011, houve um crescimento na indústria alimentícia na ordem de 6,2%, o que, certamente, confirma o aquecimento do setor.

A expansão do setor alimentício cria oportunidades de crescimento para as empresas que se encontrarem melhor preparadas para tal. Sendo assim, as organizações que tiverem a intenção de aproveitar o aquecimento do mercado devem estar prontas para encarar os desafios que se apresentarem. E, a partir do presente trabalho acadêmico, se tornou evidente a preocupação da Empresa Alfa em se adequar às exigências do mercado, sempre com o intuito de aproveitar as oportunidades.

Nesse cenário de portas abertas, destacar-se-ão aquelas entidades em que a gestão estratégica estiver fortemente disseminada. E, como apontado por Tavares (2005) a gestão de uma empresa sugere a preocupação com os seus controles, pois estes são capazes de apontar se tudo aquilo que estava previsto está de fato ocorrendo. E essa ideia de controle fica ainda mais evidente no caso estudado, em função de lidar com alimentos. Rígidas são as exigências observadas às empresas desse setor, uma vez que se tange a saúde humana. Muitas são as leis e normas que regem o setor, sejam elas na esfera contábil, jurídica, operacionais, dentre várias outras.

Em função de a auditoria, assim como descreve Attie (1998) ser um instrumento de controle administrativo, sua utilização tem extrapolado a área contábil, uma vez que testa a eficácia e eficiência dos controles. Além do mais, a auditoria é um processo organizado com procedimentos bem definidos, que visam aproximar o parecer da realidade das empresas auditadas. Focar no crescimento sugere controle, planejamento, organização, e, nesse aspecto a auditoria pode auxiliar a Empresa Alfa no estabelecimento de suas metas e planos estratégicos; em especial a auditoria independente.

A legislação vigente e as exigências do mercado contribuem para que as empresas busquem se adaptar, de modo a atendê-los, sem, com isso, deixar de ser competitivas. Nos

dias atuais, principalmente no que tange à legislação contábil, a intenção de elevar as leis aos padrões internacionais tem feito com que as empresas busquem meios de assessoria. E, nesse sentido, a consultoria seria uma solução, até mesmo já estudada pela Empresa Alfa, porém, esse tipo de serviço já foi descartado pela empresa em função de a interação necessária nesse caso demandar mais tempo e recursos do que a organização está disposta a desprender. Sem contar que o nível dos profissionais que estão à frente da empresa é considerado um diferencial; necessitando, portanto, de um serviço que aponte exatamente onde estão os acertos e as falhas.

Muitas são as formas de contribuição da auditoria independente para a Empresa Alfa, conforme já abordado. Apontar os erros, orientar sobre quais devem ser as principais alterações e avaliar o sistema de controle adotado pela empresa são apenas algumas das contribuições. Principalmente em função de a empresa entender que a auditoria pode auxiliá-la, o que pode ser considerado como ponto forte; essa consciência facilita a adoção da auditoria como ferramenta de gestão.

É claro que existem aspectos que podem interferir negativamente nessa questão do serviço independente de auditoria auxiliar a gestão, como o apresentado pela empresa estudada: o custo. Elevados são os valores, considerados, investidos nos serviços de auditoria. Mas o retorno pode ser considerado positivo, nos casos de serviços prestados com seriedade; e a auditoria independente, no caso estudado, é sim entendida como importante instrumento de gestão estratégica.

Haja vista as oportunidades geradas pelo mercado alimentício, estar preparada para aproveitá-las aproximará cada vez mais a Empresa Alfa do seu maior objetivo: o crescimento.

## 5.2 Contribuições, limitações e estudos futuros

O presente trabalho contribui para que as empresas que atuam no setor alimentício reflitam sobre os benefícios que a auditoria independente pode trazer, mesmo não estando sujeitas a ela. Isso porque a auditoria pode atuar como uma importante ferramenta de gestão, auxiliando as organizações no correto desenvolvimento das suas atividades e no cumprimento do que rege a legislação.

Além de apresentar conceitos relevantes acerca da contabilidade, auditoria e gestão, o presente trabalho acadêmico contribui positivamente que as empresas passem a considerar não apenas o ambiente interno, mas também o ambiente externo às organizações e as práticas comumente aceitas.

Apesar de o estudo envolver questões referentes ao mercado no qual está inserida a Empresa Alfa, fatores ligados à estrutura da empresa e à sua estratégia constituíram uma limitação para a excelência dos resultados, uma vez que o acesso às informações mais relevantes não foi permitido.

Outro fator limitador a ser considerado é o tempo. Caso a disponibilidade de tempo tivesse sido maior, mais informações sobre a empresa em questão poderiam ter sido coletadas, o que contribuiria para a que a apuração final se aproximasse mais da realidade vivenciada pela entidade.

A partir do estudo realizado, a sugestão é que sejam feitas novas pesquisas sobre as influências positivas da auditoria independente para a gestão das empresas que não estão sujeitas a ela. Um estudo de casos múltiplos seria de grande valia para ressaltar a importância da auditoria, uma vez que essa estratégia de pesquisa permitiria o levantamento de como a auditoria é vista atualmente em um número maior de empresas.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. Auditoria um curso moderno e completo. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. São Paulo: Atlas, 2000.

ATTIE, William. Auditoria: conceitos e aplicações. 3. ed, São Paulo: Atlas, 1998.

BLOCK, Peter. Consultoria: o desafio da liberdade. 2. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (BRASIL). Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. Brasília: site do Conselho Federal de Contabilidade, 2011. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/>. Acesso em: 22 abr. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (BRASIL). Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2003.

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

GIL, Antônio Carlos. Como elaborar os projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. Teoria da contabilidade. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LISBOA, Ibraim. Auditoria interna aplicada como instrumento de controle e gestão operacional. Curitiba: Portal de Auditoria, 2011, 2p. Disponível em: <http://www.portaldeauditoria.com.br/artigos/auditoria-interna-aplicada-como-instrumento-de-controle-e-gestao.asp>. Acesso em: 22 abr. 2011.

MALHOTRA, Naresh K. *et al.* Introdução à pesquisa de marketing. São Paulo: Prentice Hall, 2005.

MARION, José Carlos. Contabilidade empresarial. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MENEZES, Maurício Campos de. Auditoria, excelente ferramenta de gestão para o administrador moderno. Goiânia: IPECON, 2011, 2p. Disponível em: <http://www.ipecon.com.br/artigos/Auditoria.doc>. Acesso em: 22 abr. 2011.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. Manual de consultoria empresarial: conceitos, metodologias e práticas. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses. 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

TAVARES, Mauro Calixta. Gestão estratégica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

YIN, Robert K. Estudo de caso: planejamento e métodos. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

## APÊNDICE

ROTEIRO BÁSICO PARA ENTREVISTAA – CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

- 1) Como surgiu a empresa e como se deu o crescimento ao longo do tempo?
- 2) Qual o regime contábil atual?
- 3) Como a empresa se vê, frente ao mercado atual?
- 4) Quais as tendências para o futuro da empresa?

B – CONTROLES INTERNOS

- 5) Como são feitos os controles internos?
- 6) Qual a importância atribuída aos controles internos pela empresa e pelos empregados?
- 7) Quais os pontos fortes sentidos pela entidade?
- 8) Em quais pontos a empresa entende que estão as suas maiores dificuldades?

C – CONTABILIDADE E DECISÃO

- 9) Qual a proximidade entre a empresa e a contabilidade?
- 10) Qual o papel principal da contabilidade, aos olhos da empresa?
- 11) Todas as necessidades contábeis são supridas? O que precisa ser feito?
- 12) Qual o posicionamento da empresa diante da legislação contábil?
- 13) A estrutura de decisão da empresa está diretamente relacionada à contabilidade?

#### D – AUDITORIA

- 14) Qual a visão da empresa frente à Auditoria?
- 15) Atualmente a empresa passa por algum tipo de auditoria? Qual?
- 16) Quais as maiores dificuldades em relação aos procedimentos de Auditoria?
- 17) Em termos de viabilidade, como a empresa enfrenta o processo de auditoria?

#### E – GESTÃO E RESULTADOS

- 18) Quais os principais pontos acerca da gestão estratégica?
- 19) Como se dá a avaliação dos resultados apurados pela empresa?
- 20) A auditoria independente é entendida como ferramenta de gestão?