

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CAMPUS PASSO FUNDO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

JHENIFFER MALAGUTTI

AUDITORIA INTERNA DE ESTOQUES COM ENFOQUE EM
IRREGULARIDADES: Um Estudo de Caso na Empresa de Peças de Motos Estrela
Corrida Ltda.

PASSO FUNDO

2022

JHENIFFER MALAGUTTI

**AUDITORIA INTERNA DE ESTOQUES COM ENFOQUE EM
IRREGULARIDADES: Um Estudo de Caso na Empresa de Peças de Motos Estrela
Corrida Ltda.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Passo Fundo, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^a. Ms. Mirna Muraro

PASSO FUNDO

2022

JHENIFFER MALAGUTTI

**AUDITORIA INTERNA DE ESTOQUES COM ENFOQUE EM
IRREGULARIDADES: Um Estudo de Caso na Empresa de Peças de Motos Estrela
Corrida Ltda.**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado em ___ de _____ de _____, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis no curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Passo Fundo, pela Banca Examinadora formada pelos professores:

Prof^a. Ms. Mirna Muraro
UPF – Orientadora

Prof.
UPF

Prof.
UPF

PASSO FUNDO

2022

AGRADECIMENTOS

Primeiramente gostaria de agradecer à Deus, por me permitir realizar esse trabalho, me dando saúde, determinação e por me ajudar a não desistir quando os caminhos ficassem complicados.

Também quero agradecer à minha mãe Josiane Malagutti e meu pai Lair Malagutti que sempre acreditaram em mim, me incentivando a correr pelo meu futuro e sempre buscar cada vez mais conhecimento, que segundo eles, é algo que nada e nem ninguém pode nos tirar.

Agradeço ainda aos meus colegas e amigos por serem a válvula de escape no meio da tensão por acabar a faculdade e o medo de não conseguir. Sou grata por ter pessoas tão especiais na minha vida, amigos que sempre tiveram me dando apoio e motivação para seguir em frente.

E por último, mas de extrema importância, quero agradecer a minha orientadora, a professora Mirna, que correu comigo contra o tempo e mesmo assim me deu todo suporte para que fosse possível a realização deste TCC.

“Aqueles que se sentem satisfeitos sentam-se e nada fazem. Os insatisfeitos são os únicos benfeitores do mundo”.

WALTER S. LANDOR

RESUMO

MALAGUTTI, Jheniffer. **Auditoria interna de estoques com ênfase em irregularidades:** Um estudo de caso na empresa de peças de motos Estrela Corrida Ltda. Passo Fundo, 2022. 60f. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Ciências Contábeis). UPF, 2022.

Uma boa gestão aplica controles internos, principalmente nos estoques e isso coloca a empresa no caminho para o sucesso do negócio e evitando possíveis riscos. Este trabalho de conclusão de curso apresentou para os gestores da organização, a importância da auditoria interna e como ela é uma ferramenta essencial para o controle. O objetivo desta pesquisa foi analisar a empresa para verificar quais são as irregularidades no que diz respeito aos estoques e o controle dos mesmos e verificar quais são os impactos que uma falta de controle de estoque pode acarretar no financeiro. Para isso, realizou-se uma pesquisa descritiva, de caráter qualitativo, delineada em um estudo de caso na área de estoques da empresa. Ao final da pesquisa realizada, concluiu-se que a empresa carece de algumas melhorias no seu controle interno de estoques. Nos procedimentos de auditoria, especialmente no de inspeção de física de estoques, verificou-se que da amostra analisada de 45 itens, tem-se uma distorção de quantidades em 49% dos itens, que importou em perdas/redução de R\$ 86.063,92, que representa 44% do valor da amostra que importou em R\$ 195.665,60, se este percentual for aplicado ao valor total do estoque no dia da contagem representaria 17% do valor estocado. Em valores de vendas, aplicando os percentuais, ter-se-ia um valor de aproximadamente R\$ 220 mil, que não ingressaram no caixa, o que constitui uma irregularidade em relação ao sócio investidor e junto ao fisco. Recomendaram-se sugestões de melhorias na gestão.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Estoques. Irregularidades.

ABSTRACT

MALAGUTTI, Jheniffer. **Internal inventory audit with emphasis on irregularities: A case study in the motorcycle parts company Estrela Corrida Ltda. Passo Fundo, 2022.** 60f. Course Conclusion Paper (Accounting Science Course). UPF, 2022.

Good management applies internal controls, especially in inventories and this puts the company on the path to business success and avoiding possible risks. This course conclusion work presented to the managers of the organization, the importance of internal audit and how it is an essential tool for control. The objective of this research was to analyze the company to verify what are the irregularities with regard to inventories and their control and to verify what are the impacts that a lack of inventory control can have on the financial. For this, a descriptive, qualitative research was carried out, outlined in a case study in the company's inventory area. At the end of the survey, it was concluded that the company needs some improvements in its internal control of inventories. In the audit procedures, especially in the inspection of physical inventory, it was found that the analyzed sample of 45 items has a distortion of 49% that resulted in losses/reduction of R\$ 86,063.92, which represents 44% of the sample which amounted to R\$ 195,665.60, if this percentage is applied to the total value of the stock on the day of counting, there would be a loss of approximately R\$ 220 thousand, which constitutes an irregularity in relation to the investing partner and with the tax authorities. Suggestions for management improvements were recommended.

Keywords: Internal Audit. Stocks. Irregularities.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Principais diferenças entre Auditor Interno e o Auditor Externo	18
Quadro 2 - Princípios Fundamentais dos Controles Internos	25
Quadro 3 - Principais Preocupações quanto aos Controles Contábeis.....	27
Quadro 4 - Indicadores de Liquidez	34
Quadro 5 - Indicadores de Atividade ou Gestão.....	35
Quadro 6 - Indicadores de Endividamento	35
Quadro 7 - Indicadores de Lucratividade	36

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Verificação dos Saldos Contábil X Registro de Inventário da Loja	44
Tabela 2 - Tabela Movimentação de Estoques de 2018.....	46
Tabela 3 - Tabela Movimentação de Estoques de 2019.....	47
Tabela 4 - Tabela Movimentação de Estoques 2020.....	48
Tabela 5 - Tabela Movimentação de Estoques 2021.....	49
Tabela 6 - Inspeção Física de Estoque	50
Tabela 7 - Indicadores de Liquidez da Empresa	52
Tabela 8 - Indicadores de Atividade ou Gestão da Empresa.....	53
Tabela 9 - Indicadores de Endividamento da Empresa	54
Tabela 10 - Indicadores de Lucratividade da Empresa	55

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA	12
1.2	OBJETIVOS	13
1.2.1	Objetivo Geral.....	13
1.2.2	Objetivos Específicos	13
2	REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1	CONTABILIDADE.....	14
2.2	AUDITORIA	15
2.2.1	Auditoria Externa.....	15
2.2.2	Auditoria Interna.....	16
2.3	CONTROLE INTERNO	20
2.3.1	Conceito de Controle Interno	20
2.3.2	Importância do Controle Interno.....	21
2.3.3	Objetivos do Controle Interno.....	23
2.3.4	Princípios do Controle Interno.....	24
2.3.5	Controles Internos nos Estoques	25
2.4	ERROS E FRAUDES.....	28
2.5	ESTOQUES	29
2.5.1	Gerenciamento de Estoque	30
2.5.2	Erros comuns no Gerenciamento de Estoque	31
2.6	REVISÃO ANALÍTICA DE AUDITORIA.....	33
2.6.1	Indicadores de Liquidez	33
2.6.2	Indicadores de Atividade ou Gestão	34
2.6.3	Indicadores de Endividamento.....	35
2.6.4	Indicadores de Lucratividade.....	36
3	METODOLOGIA.....	38
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	38
3.2	PLANO DE COLETA DE DADOS.....	39
3.3	ANÁLISE E TRATAMENTO DOS DADOS	40
4	APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	42

4.1	HISTÓRICO DA EMPRESA.....	42
4.2	FUNCIONAMENTO DOS ESTOQUES NA EMPRESA.....	42
4.3	AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO.....	43
4.4	TESTES SUBSTANTIVOS DE AUDITORIA	44
4.4.1	Testes de Transação de Saldos	44
4.4.2	Inspeção Física	49
4.5	REVISÃO ANALÍTICA DE AUDITORIA.....	52
4.5.1	Indicadores de Liquidez	52
4.5.2	Indicador de Atividade ou Gestão.....	53
4.5.3	Indicadores de Endividamento.....	54
4.5.4	Indicadores de Lucratividade.....	55
4.6	SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES.....	56
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	57
	REFERÊNCIAS.....	59

1 INTRODUÇÃO

Para uma empresa manter-se no mercado precisa gerir com excelência e ter sucesso no negócio, é importante que seja levado em conta uma palavra: controle. A organização é peça fundamental dentro da empresa, pois é a partir dela que se pode observar se a mesma está se desenvolvendo, trazendo resultados positivos ou negativos e é claro, gerando lucro ou prejuízo para o empreendedor.

Dentro de inúmeros setores existentes em uma entidade, destaca-se um dos principais: o estoque. O controle de estoque não se limita apenas nas entradas e nas saídas de mercadorias, mas sim, saber a quantidade de dinheiro que a empresa tem para se manter no mercado por um determinado período de tempo, ou seja, o capital de giro.

Os estoques são materiais e suprimentos que uma empresa utiliza para a produção de seu produto ou suprimir a necessidade da própria empresa. Representam, dentro da maioria das companhias industriais e comerciais, um dos ativos mais importantes do capital circulante e da posição financeira. Como citam Greco, Arend e Gartner: “estoques são os bens armazenados e destinados à venda, quer sejam de produção própria (normalmente identificados como produtos) ou simplesmente adquiridos para revenda, sem sofrerem processo de transformação (mercadorias).” (GRECO; AREND; GARTNER, 2006, p. 185).

O controle de estoque deve ser visto de maneira estratégica, integrando-se aos diversos setores da empresa, já que impacta diretamente em várias atividades - desde a produção até o financeiro e comercial. Os estoques merecem uma atenção especial por parte da equipe responsável pelo gerenciamento e auditoria do mesmo, pois a sua avaliação no início e no fim do período contábil reflete diretamente na apuração do lucro líquido.

A falta de um controle adequado pode representar a perda de uma possibilidade de venda para as empresas, além de gerar prejuízos. Isso porque a falta de determinado produto pode levar o consumidor a buscar outra empresa que possua o item desejado em seu estoque. E por outro lado, o excesso de estoque pode gerar prejuízo, à medida que os produtos que possuem uma quantidade excessiva podem ficar estagnados no mercado, fazendo com que se demore muito tempo até recuperar o capital que foi investido naquele determinado produto.

Sendo assim, um bom controle de estoque permite as empresas saber com clareza em que aspectos pode estar deixando de vender, e em quais itens estão havendo gastos desnecessários. Uma boa gestão de estoque passa por equilibrar compras, armazenagem e entregas, controlando as entradas e o consumo de materiais, movimentando o ciclo da mercadoria. Além disso, deve ter como objetivo um prazo de pagamento dos fornecedores

compatível com os recebimentos dos clientes.

1.1 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA

Um controle de estoque assertivo faz uma grande diferença entre cumprir ou não prazos de entregas aos clientes, ter ou não condições de produzir um alto volume de itens caso uma compra grande apareça ou ter vantagem sobre os concorrentes em momentos onde há maior demanda. Além de tudo isso, o bom gerenciamento é de suma importância para o aumento de lucros de uma empresa, é uma estratégia de diminuição de custos, de desperdícios e melhor uso dos produtos que a empresa possui. Assim como o financeiro precisa ser devidamente controlado, o estoque precisa de supervisão e análise rígida.

O excesso de produtos pode causar desperdícios devido a não utilização, bem como a não devolução do dinheiro investido. Se a empresa realizar compras em excesso em um momento que não podia, e o retorno financeiro não ocorre no momento esperado, pode inclusive se dar a falência do empreendimento.

Assim, é necessário adquirir produtos de acordo com a demanda, evitando mercadorias perdidas ou capital paralisado, sem retorno de investimento. Enquanto estoque parado é prejuízo constante para a empresa, outro problema que também atinge esta parte da administração é a falta de produtos necessários a manutenção de suas vendas.

A escassez de mercadorias nas prateleiras causa sérias insatisfações nos clientes, podendo causar evasão e o negócio decair e causa decepção aos clientes, fazendo-os indo buscar em outro local o produto que desejam. A realização de um inventário periódico unido a um sistema de gestão de estoques trará resultados precisos. É um investimento que trará o retorno, diminuindo as chances de erros, dispensando anotações manuais e evitando grandes trabalhos.

A empresa em estudo, comercializa peças de motos, e recentemente também passou a comercializar produtos bélicos, e está situada em Passo Fundo – Rio Grande do Sul possui dois sócios, um investidor, que não participa das operações, porém ao se deparar com dificuldades financeiras, de capital de giro, solicitou as demonstrações contábeis e se deparou com um estoque, de aproximadamente R\$ 615 mil reais, sendo que este valor não condiz com o estoque físico. Também, observa que a empresa não tem fluxo de caixa para pagamentos de fornecedores, impostos e demais despesas em dia.

Diante deste contexto, o sócio investidor solicitou uma auditoria especialmente com a realização de um inventário físico, bem como uma análise da gestão da empresa, para

entender ou melhor se certificar se tratasse de uma fraude ou realmente é má gestão. Diante da problemática apresentada, a pesquisa visa responder a seguinte questão: **Como a auditoria interna de estoques pode auxiliar a Empresa Estrela Corrida na identificação de irregularidades?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Realizar auditoria interna de estoques na Empresa Estrela Corrida para identificação de irregularidades.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Realizar pesquisas bibliográficas sobre auditoria interna.
- Visitação da empresa com coleta de dados contábeis e realização de inventário de estoque.
- Avaliar através de procedimentos de auditoria, em qual situação se encontra a empresa em questão.
- Apresentar relatório com os dados coletados e apresentar recomendações de melhoria nos controles internos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresenta a fundamentação teórica sobre o assunto abordado, iniciando na contabilidade, em seguida, auditoria externa e interna, conceitos, objetivos, princípios e importância do controle interno e irregularidades. Controles internos para os estoques e auditoria de estoques.

2.1 CONTABILIDADE

Contabilidade é a ciência que estuda, pratica, controla e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a revelação desses fatos, com o fim de oferecer informações sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza econômica. (FRANCO; MARRA, 2001).

A contabilidade é necessária para toda e qualquer empresa, independente do seu porte, seguimento e da sua forma de tributação, além de ser essencial, ela permite o controle da movimentação do patrimônio das empresas, este é movimentado em função dos acontecimentos diários, tais como compras, vendas, pagamentos, recebimentos entre outros. Registrando esses acontecimentos, a contabilidade terá condições de fornecer informações sobre a situação do patrimônio, sempre que solicitada.

Segundo Marion (2005, p. 26): O objetivo principal da contabilidade, portanto, conforme a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade é o de permitir, a cada grupo principal de usuários a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras.

Além de entender o que é Contabilidade, também é importante saber quais são os seus objetivos e as suas principais funções para um negócio, entre eles, estão:

- **Registrar:** todos os fatos que ocorrem e podem ser representados em valor monetário;
- **Organizar:** um sistema de controle adequado à empresa;
- **Demonstrar:** com base nos registros realizados, expor periodicamente por meio de demonstrativos, a situação econômica, patrimonial e financeira da empresa;
- **Analisar:** os demonstrativos podem ser analisados com a finalidade de apuração dos resultados obtidos pela empresa;
- **Acompanhar:** a execução dos planos econômicos da empresa, prevendo os

pagamentos a serem realizados, as quantias a serem recebidas de terceiros, e alertando para eventuais problemas.

O principal objetivo da contabilidade é definir a cada grupo de usuários a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras. (MARION, 2012, p. 28).

Com base nos autores os objetivos da contabilidade, são a apresentação de demonstrativos e relatórios contendo elementos informativos considerados importantes para as tomadas de decisões.

2.2 AUDITORIA

A auditoria é a análise de todas as atividades desenvolvidas por uma empresa de pequeno, médio ou grande porte, que tem como objetivo verificar se as ações dessas organizações estão conforme planejadas por elas, ou se estão de acordo com as normas estabelecidas pelo Governo por Lei.

Auditoria, segundo Crepaldi de forma bastante simples, pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade. (CREPALDI, 2002, p. 23).

2.2.1 Auditoria Externa

A auditoria externa é aquela realizada por profissional liberal, auditor independente, sem vínculo empregatício com a empresa auditada e que poderá ser contratado para auditoria permanente ou eventual. (FRANCO; MARRA, 2001).

A auditoria externa é executada por profissional independente, sem ligação com o quadro da empresa. Sua intervenção é ajustada em contrato de serviços. Os testes e indagações se espalham por onde haja necessidade de levantar questões elucidativas para conclusão do trabalho ajustado. (CREPALDI, 2013, p. 74).

Para Almeida (2010, p. 24) “o objetivo do auditor externo ou independente é emitir sua opinião sobre as demonstrações financeiras examinadas”.

Crepaldi (2013, p. 74) apresenta que o objetivo da auditoria externa é o processo pelo qual o auditor se certifica de que as demonstrações financeiras representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da empresa. Assim, o

principal objetivo é emitir um parecer sobre as demonstrações contábeis de uma entidade, quanto a sua adequação consoante as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Segundo a NBC TA 200 (2009, p. 25) os objetivos gerais do auditor na condução da auditoria independente ou externa são os seguintes:

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

Conforme Santos (2012, p. 33) “o objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários”. Já para Attie (2011) a finalidade estabelecida para uma auditoria é a emissão de uma opinião fundamentada por uma pessoa independente, porém com capacitação técnica e profissional suficiente para emití-la.

A opinião do auditor não fornece qualquer segurança sobre a viabilidade futura da entidade, nem a eficácia ou eficiência de como são conduzidos os negócios da entidade, pois esse não é o objetivo da auditoria de demonstrações financeiras. (LONGO, 2011, p. 50).

Resumindo auditoria externa é uma revisão das demonstrações financeiras, registros, transações e operações de uma entidade, com a finalidade de assegurar a fidelidade dos registros contábeis. Com base nos autores se entende que auditoria externa é um conjunto de procedimentos que tem como objetivo examinar as demonstrações financeiras da empresa emitindo um parecer sobre sua adequabilidade.

2.2.2 Auditoria Interna

A auditoria interna é uma atividade de avaliação que ocorre dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração. (CREPALDI, 2011).

Para Paula (1999), auditoria interna é vista como um órgão importante à alta administração das grandes e médias organizações, não apenas por conferir os procedimentos ocorridos, mas, sobretudo por orientar na otimização de procedimentos atuais e futuros.

A auditoria interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de

controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da empresa no cumprimento de seus objetivos. (NCB TI 01, 2003).

Paula (1999), afirma que a auditoria interna é responsável pela avaliação da eficácia e eficiência dos controles internos da entidade e corresponsável pelo seu resultado, e deve fornecer informações que auxiliem os seus gestores na realização de seu ofício.

Conforme Paula (1999), as entidades, como sistemas abertos e dinâmicos, estão em contínua modificação. A auditoria interna para elas está diretamente ligada à sua capacidade de se adaptar e contribuir para o sucesso empresarial, nesta dinâmica.

Segundo Franco e Marra (2001, p. 219) “a auditoria interna é aquela exercida por funcionário da própria empresa, em caráter permanente”. Para Paula (1999) a auditoria interna desenvolve atividades de assessoramento, ou seja, ela pode sugerir mudanças organizacionais, mas não dispõe de responsabilidade ou autoridade para determiná-las.

NBC TI 01 (2003, p. 5), a atividade da auditoria interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivos, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da empresa, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.

Portanto auditor interno é empregado da empresa em que faz o exame das demonstrações contábeis e financeiras e verifica se os controles internos da organização estão adequados. Alguns gestores ainda pensam que a auditoria interna é uma opção que apenas as grandes empresas recorrem para adequar melhor seus processos. Contudo, é preciso ressaltar que ela atende aos mais variados negócios, de todos os tamanhos, desde que eles apresentem sintomas que apontem para mudanças necessárias. As situações mais comuns onde a auditoria pode ser realizada é:

- Quando a empresa passa por problemas financeiros;
- Quando existem problemas com os recursos humanos;
- Quando os resultados ficam frequentemente distantes da meta;
- Quando o objetivo é expandir o negócio de maneira estruturada;
- Quando existe indícios de irregularidades.

Segundo a EprConsultoria (2006), em um artigo publicado, destacou que o principal objetivo de realizar uma auditoria interna é entender a situação atual da empresa, para isso, um requisito essencial para usar tal ferramenta é a escolha de um auditor imparcial e que transmita confiança. Sendo assim, essa pessoa deve focar exclusivamente nos processos da empresa, e não buscar um responsável pelos problemas. Dessa forma, os colaboradores

envolvidos com os processos se sentem mais confortáveis e são mais transparentes em repassar informações válidas ao auditor. Portanto, a análise que será realizada fornecerá dados úteis, permitindo a construção de planos de ação com o objetivo de resolver possíveis pontos negativos que foram percebidos.

Ainda segundo EprConsultoria (2006), o auditor é a pessoa que apresenta ao empreendedor um ponto de vista financeiro, contábil e operacional com o objetivo de ajudá-lo a entender os fatores de risco do seu negócio. Através de auditorias ele detecta a ocorrência de falhas, o não atendimento a uma norma ou a requisitos relacionados aos processos ou produtos. São as não conformidades.

Além disso, cabe ao auditor examinar se as atividades desenvolvidas estão de acordo com o que foi planejado pela empresa anteriormente. Durante uma auditoria, o auditor realiza testes de observância e testes substantivos. Os testes de observância verificam se os controles internos estão funcionando corretamente e se estão de acordo com o segmento, grandeza e estrutura da auditada. Os testes substantivos verificam saldos bancários e transações. O auditor analisa se todos os itens patrimoniais estão contabilizados e se realmente existem, além de que se a divulgação e mensuração dos itens contábeis seguem os princípios fundamentais da contabilidade. (ALMEIDA, 2010).

Para Almeida (2010, p. 7), as principais diferenças entre o auditor interno e o auditor externo são as apresentadas no Quadro 1.

Quadro 1 - Principais diferenças entre Auditor Interno e o Auditor Externo

Auditor Interno	Auditor Externo
- É empregado da empresa auditada;	- Não tem vínculo empregatício com a empresa auditada;
- Menor grau de independência.	- Maior grau de independência;
- Executa auditoria contábil e operacional;	- Executa apenas auditoria contábil;
Os principais objetivos são: - verificar se as normas internas estão sendo seguidas; - verificar a necessidade de aprimorar as normas internas vigentes; - verificar a necessidade de novas normas internas; - efetuar auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais.	- O principal objetivo é emitir um parecer ou opinião sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e os fluxos de caixa da empresa examinada. Também, se essas demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis e se esses princípios foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício social anterior.
- Maior volume de testes (tem maior tempo na empresa para executar os serviços de auditoria).	- Menor volume de testes, já que está interessado em erros que individualmente ou cumulativamente possam alterar de maneira substancial as informações das demonstrações contábeis.

Fonte: Almeida (2010, p. 7).

Conclui-se que, o auditor externo não tem vínculo empregatício com a empresa

auditada, possui maior grau de independência, executa apenas auditoria contábil, e o auditor interno é empregado da empresa auditada, possui menor grau de independência, executa auditoria contábil, operacional.

Para Paula (1999) a importância da auditoria interna está diretamente ligada a capacidade de se adequar e auxiliar no sucesso da empresa. A flexibilidade, o conhecimento, a criatividade e a competência da ação da auditoria são decisivas para o entendimento de sua importância.

Segundo o blog EprConsultoria em um artigo publicado em 2006, o principal objetivo de realizar uma auditoria interna é entender a situação atual da empresa, para isso, um requisito essencial para usar tal ferramenta é a escolha de um auditor imparcial e que transmita confiança. Sendo assim, essa pessoa deve focar exclusivamente nos processos da empresa, e não buscar um responsável pelos problemas.

No entendimento de Attie (1986, p. 28) “auditoria interna é uma função independente de avaliação, criada dentro da empresa para examinar e avaliar suas atividades, como um serviço a essa mesma organização”.

Paula (1999, p. 37) afirma que a missão da auditoria interna é dentro das organizações consiste em:

- Assessorar a administração, por meio do exame da adequação e eficácia dos controles internos da entidade;
- Assessorar, mediante ação integrada de sua equipe de trabalho todos os níveis da administração, contribuindo de forma efetiva para o desempenho de suas atribuições e responsabilidades, visando cumprir a missão da entidade;
- Agregar valor aos produtos oferecidos pela entidade;
- Certificar aos acionistas o grau de confiabilidade do gerenciamento e da condução do negócio por parte dos responsáveis pela entidade.

Attie (2007) explica que o objetivo da auditoria é auxiliar os administradores a executar corretamente suas responsabilidades. Para isso, a auditoria deve fornecer-lhe análises, avaliações, recomendações, assessoria e informações relativas às atividades examinadas.

Segundo Paula (1999, p. 44) a auditoria interna deve participar do desempenho e do resultado da empresa, evidenciando oportunidades internas e externas, procurando soluções para o problema identificado, agregando valor ao produto.

Crepaldi (2011, p. 53) afirma ainda que “o principal objetivo da auditoria interna é assessorar a superintendência ou diretoria, para que esta possa ter uma atuação mais eficiente,

na consecução dos objetivos da empresa”.

Para Paula (1999) a auditoria interna é parte integrante do sistema de controle auxilia a administração por meio de informações que possam permitir uma visão do que se passa na entidade e de recomendações visando corrigir eventuais desvios.

A auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da organização.

2.3 CONTROLE INTERNO

Attie (2011, p. 188) ressalta que cada vez mais, começa-se a dar a devida importância aos métodos científicos de administração, embora seja praticamente desconhecida uma acepção clara de controle interno.

Para o autor, muitos ainda confundem o controle interno com a auditoria interna. É uma idéia totalmente equivocada, pois a auditoria interna realiza um trabalho de revisão e apreciação dos controles internos, executando testes e avaliações, especializados, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos, métodos ou processos, adotados pela empresa.

2.3.1 Conceito de Controle Interno

Para Crepaldi (2004, p. 73), pode-se definir “controle interno como os sistemas, de uma empresa, que compreende o plano de organização, os deveres e responsabilidades e todos os métodos e medidas adotadas com a finalidade de”:

- salvaguardar os ativos;
- verificar a exatidão e fidelidade dos dados e relatórios contábeis e de outros dados operacionais;
- desenvolver a eficiência nas operações;
- comunicar e estimular o cumprimento das políticas, normas e procedimentos administrativos adotados.

Segundo Attie (2011, p. 188), o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA, Estados Unidos, afirma que:

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, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

No entendimento de Nascimento e Reginato (2010, p. 149) controles internos podem ser entendidos como todo o arcabouço de normas e procedimentos existentes na empresa, que visam tornar os seus processos administrativos rastreáveis, de forma que as informações necessárias ao bom andamento desse processo sejam fidedignas, proporcionando ao mesmo tempo tomadas de decisão seguras, monitoração e a salvaguarda dos ativos da organização.

O controle interno é a fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos ou produtos, para que tais atividades, ou produtos, não se desviem das normas preestabelecidas. (PAULA, 1999).

Na mesma linha de pensamento Attie (2011, p. 193) diz que as características de um eficiente sistema de controle interno compreendem:

- plano de organização que proporcione apropriada segregação de funções entre execução operacional e custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização;
- sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas;
- observação de práticas salutaras no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização; e
- pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para a execução de suas atribuições.

O controle interno tem significado e relevância somente quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido, quer seja administrativo ou gerencial. Dessa forma, o controle não é algo sem face ou sem forma, mas um dado físico que avalia uma função observável. (ATTIE, 2007).

Portanto um controle interno adequado é aquele estruturado pela administração e que possa propiciar razoável margem de garantia que os objetivos e metas serão atingidos de maneira eficaz e eficiente.

De acordo com os autores o controle interno de uma empresa/organização representa os procedimentos, métodos que irão proteger seus ativos, informar dados contábeis confiáveis e ajudar na condução dos negócios da empresa/organização.

2.3.2 Importância do Controle Interno

Pode-se entender a importância do controle interno a partir do momento em que se verifica que ele é que pode garantir a continuidade do fluxo de operações com as quais convivem as empresas, sendo assim, a confiabilidade dos resultados gerados por tal fluxo de

assume relevância para os empresários que se utilizam dela para a tomada de decisões. (CREPALDI, 2010, p. 369).

Conforme Attie (2011, p. 191) 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.

É importante à utilização de um controle interno adequado sobre cada sistema operacional, pois dessa maneira atingem-se os resultados mais favoráveis com menores desperdícios. (CREPALDI, 2001, p. 79).

Crepaldi (2004) resume a importância do controle interno, considerando os seguintes aspectos:

- o eficiente controle das operações requer relatórios e análises que reflitam a situação da companhia;
- a salvaguarda dos ativos da companhia e a prevenção ou descoberta de erros e fraudes é responsabilidade da administração, o que, para a adequada execução, necessita de um bom sistema de controle interno.

Todas as empresas possuem controles internos. A diferença básica é que estes podem ser adequados ou não, sendo que a classificação pode ser dada analisando-se a eficiência dos fluxos de operações e informações e os seus custos/benefícios. O grau máximo de avaliação do benefício deve ser atribuído à importância e qualidade da informação a ser gerada. Quanto ao custo, vale lembrar que sempre que possível se deve utilizar o conceito de custo de oportunidade, que é muito mais amplo. (ATTIE, 2011, p. 191).

Para Oliveira (2011, p. 72) a importância dos sistemas contábil e de controles internos pode ser resumida, considerando-se os seguintes fatores:

- **tamanho e complexidade da organização:** quanto maior é a entidade, em geral, mais complexa é a organização estrutural.
- **responsabilidades:** a responsabilidade pela salvaguarda dos ativos da companhia e pela prevenção ou descoberta de erros e fraudes é da administração.
- **caráter preventivo:** um sistema de controle interno que funciona adequadamente constitui a melhor proteção, para a companhia, contra as fraquezas humanas.

Portanto, o controle interno é importante para uma empresa, pois são procedimentos utilizados para a prevenção de erros e fraudes auxilia o gestor para a tomada de decisão.

2.3.3 Objetivos do Controle Interno

Segundo Attie (2011, p. 195) “o conceito, a interpretação e a importância do controle interno envolvem imensa gama de procedimentos e práticas que, em conjunto, possibilitam a consecução de determinado fim, ou seja, controlar”. 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.

Para Franco e Marra (2001, p. 269) os “objetivos primordiais dos controles internos são: fornecer à contabilidade dados corretos e conferir a exatidão da escrituração; evitar alcances, desperdícios, erros e, se ocorridos, identificá-los”.

Conforme Oliveira (2011, p. 73), os principais objetivos do sistema de controles internos são:

- Verificar e assegurar os cumprimentos às políticas e normas da companhia, incluindo o código de ética nas relações comerciais e profissionais;
- Obter informações adequadas, confiáveis, de qualidade e em tempo hábil, que sejam realmente úteis para as tomadas de decisões;
- Comprovar a veracidade de informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- Proteger os ativos da entidade, o que compreende bens e direitos;
- Prevenir erros e fraudes. Em caso de ocorrência dos mesmos, possibilitar a descoberta o mais rápido possível, determinar sua extensão e atribuições de corretas responsabilidades;
- Servir como ferramenta para a localização de erros e desperdícios, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção;
- Registrar adequadamente as diversas operações, de modo a assegurar a eficiente utilização dos recursos da empresa;
- Estimular a eficiência do pessoal, mediante a vigilância exercida por meio dos relatórios;
- Assegurar a legitimidade dos passivos da empresa, com o adequado registro e controle das provisões, perdas reais e previstas;
- Assegurar o processamento correto das transações da empresa, bem como a efetiva autorização de todos os gastos incorridos no período;
- Permitir a observância e estrito cumprimento da legislação em vigor.

No entendimento de Crepaldi (2011, p. 205) “o objetivo principal do auditor externo ou independente é emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras auditadas. Logo, deve somente avaliar os controles relacionados com estas demonstrações, que são, no caso, os controles contábeis”.

Segundo Nascimento e Reginato (2010, p. 159) “os controles internos compreendem todos os procedimentos relacionados individualmente a determinado ciclo de eventos operacionais da empresa”.

Attie (2011, p. 199) explica ainda que os objetivos do controle interno visam à

segurança adequada às atividades praticadas ao longo da empresa, de forma vertical e horizontal.

Portanto o controle interno tem como objetivo geral assegurar que não ocorram erros graves que prejudiquem o patrimônio da empresa.

2.3.4 Princípios do Controle Interno

Para Almeida (2010, p. 43) “a administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de se está sendo seguido pelos funcionários, e por sua modificação, no sentido de adaptá-lo às novas circunstâncias”.

No conceito de Sá (2002, p. 107), são considerados princípios fundamentais dos controles internos:

- Existência de um plano de organização com uma adequada distribuição de responsabilidades;
- Regime de autorização e de registros capazes de assegurar um controle contábil sobre os investimentos, financiamentos e sistemas de resultados da empresa (custos e receitas), ou de metas das instituições (orçamentos);
- Zelo do elemento humano no desempenho das funções a ele atribuídas;
- Qualidade e responsabilidade do pessoal, em nível adequado.

A empresa deve estabelecer procedimentos de forma que seus ativos, sob a responsabilidade de alguns funcionários, sejam periodicamente confrontados com os registros contábeis. O objetivo deste procedimento é constatar desfalques de bens ou até mesmo registro contábil inadequado de ativos. (ALMEIDA, 2010, p. 46).

Os princípios que deverão ser seguidos para a elaboração dos controles internos estão apresentados no Quadro 2.

Quadro 2 - Princípios Fundamentais dos Controles Internos

Princípio	Descrição
Responsabilidade	<ul style="list-style-type: none"> - Assegurar que todos os procedimentos de controles sejam executados; - Detectar erros e irregularidades; - Apurar as responsabilidades por eventuais omissões na realização das transações da empresa.
Rotinas Internas	<ul style="list-style-type: none"> - Formulários internos e externos; - Instruções para o preenchimento de destinações dos formulários internos e externos; - Evidências das execuções dos procedimentos internos de controle; - Procedimentos internos de diversos setores da empresa.
Acesso aos ativos	<ul style="list-style-type: none"> - Manuseio de numerários recebido antes de ser depositado em conta bancaria; - Emissão de cheque sozinho; - Manuseio de cheques assinados; - Manuseio de envelopes de dinheiro; - Custódia de ativos.
Segregação de funções	<ul style="list-style-type: none"> - Consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis.
Confronto dos ativos com registros	<ul style="list-style-type: none"> - Contagem de caixa e comparação com saldo do razão geral; - Contagem física de títulos e comparação com saldo da conta de investimento; - Conciliações bancárias; - Inventário físico dos bens do estoque e do ativo imobilizado.
Amarrações do sistema	<ul style="list-style-type: none"> - Conferência independente do registro das transações contábeis; - Conferência independente dos cálculos; - Conferência da classificação contábil de todos os registros finais; - Estabelecimento de controles sequenciais sobre as compras e vendas; - As rotinas de controle devem ser determinadas de modo que uma área controle a outra.

Fonte: Almeida (2010).

Portanto, existem princípios que devem ser observados na elaboração dos controles internos para que eles atendam os objetivos da empresa, dando ênfase à segregação de funções, determinação de funções, conferências físicas e conciliações de contas.

Para Nascimento e Reginato (2010) os princípios de controles internos são os elementos básicos que devem formar o sistema correspondente. São aspectos mínimos que devem assegurar à organização a proteção os seus ativos, seja contra desvios ou uso impróprio ou a qualidade da informação provinda do banco de dados da empresa.

2.3.5 Controles Internos nos Estoques

Os registros sobre a movimentação dos estoques podem ser em fichas ou informatizados. Na atualidade, acha-se bastante difundido o sistema informatizado. Nesse regime, os programas costumam manter “sistemas”, ou seja, vários registros decorrem a um só tempo. (SÁ, 2002).

De acordo com o CRCSP/IBRACON (2000) independentemente da natureza dos estoques, alguns controles internos devem ser analisados quando verificamos a eficácia dos controles internos na área de estoques, tais como:

- a extensão em que são usados orçamentos para previsões de vendas, níveis de estoques, atividades de produção, mão-de-obra e custos indiretos;
- os procedimentos para comparação e acompanhamento dos resultados reais com os montantes planejados e orçados;
- os procedimentos empregados pela administração para revisão e acompanhamento de informações financeiras periódicas, relativas a estoque e custo de produção;
- a extensão em que os relatórios administrativos e relatórios de exceção são preparados para revisão incluindo:
 - quantidades em estoques e custo-padrão ou unitários;
 - preço de compra, mão-de-obra e outras variações;
 - despesas indiretas absorvidas a maior e/ou menor;
 - margens brutas;
 - estoques obsoletos ou de pouca movimentação;
 - estoque devolvido;
 - ajustes de inventário físico;
 - modificações nos custos-padrão.
- os procedimentos para preparação de reconciliações dos registros permanentes de estoques com as contas de controle no razão geral;
- a sujeita periódica do estoque a contagens independentes. Caso os estoques de terceiros não estejam sujeitos a contagens físicas periódicas, normalmente devem ser solicitadas confirmações de sua localização;
- os procedimentos para a estimativa e contabilização de ajustes para redução dos estoques a seu valor de realização ou de sucata e para refletir itens de pouca movimentação, obsoletos ou de baixa possibilidade de venda;
- a reconciliação das quantidades embarcadas com os pedidos e o faturamento;
- a revisão periódica dos custos-padrão por pessoas com conhecimento adequado.

Pelo sistema informatizado, é possível detectar as variações e até estabelecer “equivalências” ou obter dados em “moeda constante”, qual seja o caso, possibilitando o trabalho de revisão, mas nem todas as empresas mantem tais programas. (SÁ, 2002).

CRCSP/ IBRACON (2000, p. 82) quando da implementação de controles contábeis na área de estoques, a companhia deve preocupar-se com os seguintes aspectos conforme mostra o quadro 3.

Quadro 3 - Principais Preocupações quanto aos Controles Contábeis

Controles Contábeis	Descrição
Existência	Se os estoques existem fisicamente e se há documentação adequada relativa a sua propriedade;
Cálculos	Se, por exemplo, os custos unitários (custos reais de materiais, mão-de-obra e custos indiretos, conforme for adequado) e os valores correspondentes estão adequadamente calculados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade;
Avaliação	Os saldos dos estoques refletem todos os eventos ou circunstâncias que afetam sua avaliação, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade; os estoques estão demonstrados pelo menor valor entre o custo e o de mercado, reduzindo a seu valor estimado de realização ou valor de sucata para refletir os itens de estoque de baixa movimentação, obsoletos, invendáveis ou não utilizáveis; os lucros ou prejuízos entre as empresas ligadas estão sendo eliminados;
Contabilização	Todas as quantidades e saldos de estoques estão adequada e integralmente contabilizados nos registros contábeis;
Acumulação de valores	As quantidades e saldos de estoques estão adequadamente acumulados nos pertinentes registros contábeis correspondentes.

Fonte: IBRACON (2000, p. 82).

O quadro 3 explica que para controles contábeis na área de estoques a organização precisa preocupar-se com a contagem física dos produtos, verificar se os custos unitários estão de acordo com os princípios da contabilidade e avaliar os saldos dos estoques.

Segundo Teixeira (2007, p. 38-40), a empresa deve estar organizada no sentido de controle e vigilância permanente de seus estoques, quanto:

- À guarda e a movimentação;
- Os sistemas de controles mantidos evitam as entradas e as saídas de estoques sem documentação suficiente e aprovada;
- São adotados registros ou fichas para controle dos estoques;
- Quanto aos estoques obsoletos, são baixados dos registros ou fichas de estoque e da contabilidade mediante autorização de pessoal responsável, não ligado à custódia e registros dos mesmos;
- Quanto aos estoques em poder de terceiros, são verificados periodicamente, bem como são investigadas e corrigidas eventuais divergências por meio de contagens nos estabelecimentos de terceiros e pedidos de confirmação emitidos a estes;
- As existências indicadas pelos registros são balanceadas mensalmente com as contas da Contabilidade;
- Os relatórios ou boletins que acusem devoluções de vendas são conferidos e aprovados por pessoal qualificado da área de vendas;
- Os produtos são lançados nos registros com base em relatórios aprovados por pessoal qualificado e as entregas são feitas somente com base em requisições;
- Os procedimentos existentes garantem que toda a saída é registrada.

Ainda para CRC/SP IBRACON (2000, p. 81-82), há alguns controles administrativos que podem ser verificados na área de estoques, tais como:

- A extensão em que os relatórios administrativos e de execução são preparados para revisão, incluindo: quantidades em estoque, estoques obsoletos ou de pouca movimentação, estoque devolvido, ajuste de inventário físico, entre outros;
- Os procedimentos para as reconciliações dos registros permanentes de estoque com as contas do controle no razão geral;
- O acompanhamento periódico das contagens de estoques, incluindo também os estoques de terceiros;
- A reconciliação das quantidades embarcadas com os pedidos e o faturamento;
- Os procedimentos para comparação e acompanhamento dos resultados reais com os montantes planejados e orçados.

Para Sá (2002), os controles dos registros de estoques devem, também, cuidar dos “mínimos” e da comparação destes com as “aplicações” ou “vendas”, de modo que se possa destacar “estoques pesados” ou “onerosos”.

Com base nos autores acima pode-se afirmar que o controle interno de estoque é o procedimento adotado para registrar, fiscalizar e gerir a entrada e saída de produtos da organização.

2.4 ERROS E FRAUDES

Almeida (2017) o destarte principal da auditoria não é a detecção da fraude, mas sim o de emitir uma opinião quanto à veracidade das demonstrações contábeis, no entanto, na execução do trabalho poderão ser detectados erros ou fraudes, cabendo ao auditor o dever de comunicar à administração da empresa, bem como seus reflexos nas demonstrações contábeis, incluindo também sugestões de correções.

A NBC TA 240 (2017) define como fraude: “o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de demonstrações contábeis” e erro “o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis”. Ao verificar indícios de fraude ou erro, cabe ao auditor averiguar as diligências da situação, realizando todos os procedimentos cabíveis, a fim de obter as evidências necessárias sobre o assunto.

Os erros intencionais ou fraudes podem ser cometidos para: subtrair mercadorias, matérias-primas, produtos e resíduos; subtrair dinheiro, subtrair títulos, iludir o fisco,

evitando o pagamento de impostos, dissimular atos sujeitos a penalidades, encobrir falta de terceiros, alterar resultados para usufruir maiores percentagens em lucros, simular ocorrências, iludir a opinião de acionistas e autoridades monetárias, etc. Como se observam vários são os objetivos para cometerem fraudes nas empresas, por isso se exige do auditor muita competência, astúcia e ceticismo, para que, ao deparar com possíveis sinais de fraudes, tenha a capacidade de desmascará-las. (NBC TA 240, 2017).

A detecção de fraudes não é tarefa simples de se realizar, até porque pessoas que esquematizam fraudes normalmente tentam preservar-se de quaisquer suspeitas, utilizando-se, para tal fim, de vários meios, inclusive as facilidades que a tecnologia trás. Em contrapartida a detecção do erro, é mais simples, porque o erro vem sempre seguido de falhas, ficando evidente que houve o erro devido à ignorância por parte de quem efetuou ou desenvolveu. (PEREZ JÚNIOR, 1998).

Se a responsabilidade da detecção de fraudes deve ser ou não, o foco do trabalho do auditor, isso é irrelevante do ponto de vista do usuário externo. Ao se deparar com auditoria, principalmente, com leigo no assunto, a primeira idéia que transmitem é a de que o auditor é aquela pessoa que irá descobrir falcaturas, desvendar esquemas de corrupção, apropriação indébita e malversação de recursos.

Para Peres Júnior (1998) a grande maioria da sociedade não conhece as verdadeiras responsabilidades do auditor, não sabe realmente qual a finalidade da auditoria, gerando às vezes insatisfações e questionamentos em relação ao trabalho executado. Dessa forma, entende-se que a auditoria, quando exercida com competência e seriedade, estará contribuindo para uma boa gestão tanto empresarial como pública.

Assim sendo, é necessária, que se reflita profundamente quanto ao papel do auditor, sua obrigação atual e metas que deseja atingir, mas, acima de tudo, do que não se pode prescindir, nesta profissão, é do exercício da ética e da responsabilidade social.

2.5 ESTOQUES

Por definição do dicionário, estoque é a quantidade de bens ou mercadorias de que se dispõem, ou seja, no estoque está guardado o material que terá algum fim no futuro, podendo ele ser uma venda ou o consumo.

Os estoques podem ser de matérias-primas e outros insumos, produtos em processos, produtos acabados disponíveis para a comercialização e todos os demais materiais que a empresa utiliza e que necessitam estar armazenados nas suas dependências. Podem ser de

diversas formas, dependendo do negócio da empresa e de que forma ela executa a sua função. Estoques também mudam em função do porte das empresas, onde empresas grandes irão possuir estoques diferentes de empresas pequenas ou microempresas e assim por diante. (FERREIRA, 2015).

São acúmulos de recursos materiais entre fases específicas de processos de transformação. Estes processos de transformação podem referir-se à transformação física, no caso de processos de manufatura, transformação de estado do bem ou de cliente, no caso de processos de tratamento, manutenção e outros, ou de posse ou localização do bem ou do cliente, como no caso de processos de distribuição e logístico, incluídos aí os transportes. (CORRÊA; CORRÊA, 2007, p. 517).

De acordo com Portal Educação (2019), a empresa utiliza-se de estoques para se prevenir de incertezas que possam ocorrer na comercialização de seus produtos, evitando arcar com grandes prejuízos pelo não atendimento ao seu cliente pela falta dos produtos no momento em que o mesmo deseja fato que pode acarretar, inclusive, a perda do cliente. Para evitar-se a falta de mercadorias para o atendimento das necessidades e desejos dos clientes, e mediante a incerteza ou risco na previsão da demanda, as empresas utilizam-se dos estoques, mantendo determinada quantidade de mercadorias, sejam produtos prontos e acabados, sejam produtos em processamento, ou insumos, que podem ser matérias-primas a serem usadas no processo de fabricação, por exemplo, a fim de se prevenir dessas incertezas.

2.5.1 Gerenciamento de Estoque

Segundo Freitas (2008), o estoque tem um papel importante para o sucesso do negócio, é preciso estar atento às mercadorias para descobrir se haverá uma queda no giro do estoque e qual será o comportamento de compra dos clientes, assim adaptando sua empresa aos novos hábitos de compras das pessoas.

Uma boa gestão de estoque passa por equilibrar compras, armazenagem e entregas, controlando as entradas e o consumo de materiais, movimentando o ciclo da mercadoria. Freitas (2008) considera a gestão de estoque uma das atividades chave para a administração da empresa, pois ela está relacionada com a eficiência das empresas em gerirem seus processos:

a) Giro de Estoque

Um dos indicadores de desempenho mais relevantes para a gestão do estoque é o giro de estoque, para que esse indicador possa evoluir, é preciso estar atento a todos os aspectos

que podem ajudar ou prejudicar a velocidade do giro.

b) Inventário

Para organizar, a movimentação de estoque deve ser sistematizada por meio de normas de entrada e saída. É nesse contexto que entra em cena o controle físico e financeiro de estoque, com o objetivo principal de trazer informações sobre a quantidade disponível de cada item e seu correspondente valor financeiro. O inventário permite saber quais itens tem no estoque e as quantidades de cada um, prever qual produto vai faltar e qual vai sobrar, conhecer mais o seu cliente e saber quais são seus gostos e hábitos de consumo, planejar-se com antecedência e evitar prejuízos.

c) Curva ABC

Um bom controle de estoque permite ao gestor calcular o giro das mercadorias e aperfeiçoar o processo de compras, diminuindo a pressão sobre o capital de giro da empresa. Implantar esse controle também viabiliza a classificação dos produtos utilizando-se de uma ferramenta conhecida como Curva ABC, que se baseia na premissa de que, em geral, 80% das consequências são diretamente influenciadas por apenas 20% das causas.

O objetivo desse método de classificação é, portanto, identificar os itens de maior impacto para os resultados da empresa a partir de indicadores como: giro de estoque, lucratividade e representatividade no faturamento. No entanto, este método ainda pode considerar demais critérios como receita gerada, prioridade de acordo com a importância do cliente (APICS, 2011), custo da falta e dificuldade de reposição. Também pode ser usada uma combinação de critérios e modo que o problema possa ser analisado por outras perspectivas. (LUSTOSA et al., 2011).

2.5.2 Erros comuns no Gerenciamento de Estoque

As atividades diárias relacionadas ao controle de estoque devem ser feitas de modo estratégico e nunca de maneira isolada. Isso quer dizer que elas precisam estar ligadas principalmente ao setor produtivo, financeiro e comercial das empresas. Se as ações forem feitas de forma restrita ou inadequada, as consequências são negativas para o negócio como um todo, afinal, o estoque é um ativo. As possibilidades de venda são reduzidas e os prejuízos aumentam.

Conforme conceitua Arnold (1999), a operação de estoque não envolve apenas a função de armazenagem de materiais, mas também diversas atividades e sua eficiência

dependem da maneira como estas atividades são desempenhadas. Para que os erros possam ser evitados, apresenta-se alguns problemas mais comuns na falha de gerenciamento:

- **Falhas na segurança:** O acesso de pessoal e o monitoramento deve ser bem controlado, qualquer falha nesse aspecto pode dar origem a furtos de mercadorias. Uma consequência muito comum disso é a ruptura, ou a falta de disponibilidade de um determinado item para o cliente, um dos problemas de estoque mais recorrentes, chega a representar quase 5% do faturamento mensal e a falta desse valor pode fazer uma grande diferença na lucratividade da empresa.
- **Conversão:** apenas produtos muito grandes vêm embalados individualmente, a maior parte deles são acomodados em caixas, fardos ou outro tipo de embalagem, se um produto é colocado no sistema com quantidade errada em cada caixa ou fardo, a quantidade total não será a correta, se for a mais haverá uma ruptura e caso contrário, haverá uma compra desnecessária, já que o sistema acusará a falta do item, que continua no estoque.
- **Falta de inventários:** periodicamente, o estoque precisa passar por uma vistoria para verificar possíveis diferenças entre a quantidade informada no sistema e a real. É preciso contar, classificar e identificar cada item, dessa maneira, é possível identificar alguns problemas de estoque, como falta de produtos ou perda devido ao vencimento do prazo de validade.
- **Falta de condições adequadas de estocagem:** alguns produtos podem ser sensíveis a altas ou baixas temperatura, se esses problemas de estoque não forem solucionados, os itens podem não ter condições ideais para venda e, portanto, serão descartados, gerando prejuízos para o negócio, a manipulação também deve ser feita de maneira adequada. Alguns produtos são extremamente sensíveis a qualquer tipo de movimento brusco.
- **Comprar mais que o necessário:** a compra em excesso traz risco de vencimento da validade dos produtos, necessidade de mais espaço para armazenamento, dificulta a realização de inventário, além de paralisar o capital de giro. Por isso, é necessário saber comprar o suficiente para atender a demanda.
- **Não registrar todas as movimentações:** deixar de registrar todas as saídas ou entradas gera inconsistência no controle do estoque, como comprar de maneira desnecessária ou ainda causar rupturas no estoque.
- **Utilização de “cadastro genérico”:** ao utilizar um cadastro genérico todo seu controle de estoque estará comprometido, uma vez que a mercadoria que está sendo

vendida não sofrerá baixa no sistema.

De acordo com a mesma lógica, a falta de controle impossibilita ao gestor conhecer o consumo médio dos materiais e pode fazer a empresa comprar mais do que o necessário, aumentando, de maneira desnecessária, o uso de capital de giro. Para um dimensionamento de estoque adequado, é necessário, de acordo com Chiavenato (2005), estabelecer os níveis de estoque de modo que não haja excessos nem faltas. Para isso, devem ser analisados quais materiais necessitam permanecer em estoque, o volume de estoque necessário para cada item e quando os estoques devem ser reabastecidos.

2.6 REVISÃO ANALÍTICA DE AUDITORIA

O objetivo da revisão analítica é detectar e analisar situações anormais e significativas constatadas nas demonstrações contábeis, pois esta revisão auxilia a identificar áreas prioritárias ou áreas com problemas, aonde o auditor deve concentrar mais sua atenção. (ALMEIDA, 2012).

Os procedimentos analíticos são aplicados em praticamente todas as fases de um trabalho de auditoria de demonstrações financeiras. Eles são aplicados na fase de planejamento, na fase de execução de testes como procedimentos substantivos e na fase de conclusão para a análise da veracidade das demonstrações financeiras como um todo em relação ao conhecimento e expectativas do auditor. (LONGO, 2011).

A revisão analítica, em conexão com a avaliação do controle interno, é um instrumento poderosíssimo para o auditor dar sugestões construtivas visando à maximização dos lucros e à segurança dos sistemas internos de controle das companhias. (ALMEIDA, 2012).

Os indicadores foram divididos em quatro grupos, de acordo com a informação que eles apresentaram, sendo eles: indicadores de liquidez, indicadores de atividade, indicadores de endividamento e indicadores de lucratividade.

2.6.1 Indicadores de Liquidez

Os indicadores financeiros são elementos que representam o conceito de análise de balanço, ou seja, evidenciam a posição atual da empresa, ao mesmo tempo em que tentam inferir o que pode acontecer no futuro com a empresa. (PADOVEZE, 2010).

Marion (2010) explica que os indicadores avaliam a capacidade de pagamento da

empresa, constituindo uma apreciação sobre se a empresa possui capacidade para saldar seus compromissos. Para Gitman (2010, p. 51) A liquidez de uma empresa é medida pela sua capacidade de cumprir com suas obrigações de curto prazo à medida que se tornam devidas, ou seja, a facilidade com que pode pagar suas contas em dia. O quadro 4 apresenta os principais indicadores.

Quadro 4 - Indicadores de Liquidez

Indicador	Cálculo	O que Representa	Interpretação
Capital Circulante Líquido	$AC - PC$	O CCL representa a folga financeira que a empresa possui.	O ideal é que o CCL seja positivo.
Liquidez Geral	$\frac{AC + A\tilde{N}C}{PC + P\tilde{N}C}$	Quanto a empresa possui de AC e ARLP para cada R\$ 1,00 da dívida total.	O ideal é que seja maior que 1 (um).
Liquidez Corrente	$\frac{AC}{PC}$	Capacidade da empresa em cumprir com as obrigações de curto prazo.	O ideal é que seja maior que 1 (um), pois a partir desse índice o CCL passará a ser positivo.
Liquidez Seca	$\frac{AC - \text{Estoque}}{PC}$	Capacidade da empresa em cumprir com as obrigações de curto prazo, excluindo os estoques.	O ideal é que seja maior que 1 (um), pois a partir desse índice o CCL passará a ser positivo.

Fonte: Adaptado de Gitman (2010).

Legenda:

AC = Ativo Circulante

A \tilde{N} C = Ativo Não Circulante

PC = Passivo Circulante

P \tilde{N} C = Passivo Não Circulante

CCL = Capital Circulante Líquido

Com base no quadro acima, entende-se que os índices de liquidez avaliam a capacidade de pagamento da empresa frente suas obrigações. As informações para o cálculo deste índice deveram ser retiradas do Balanço Patrimonial.

2.6.2 Indicadores de Atividade ou Gestão

Estes indicadores possibilitam analisar aspectos do capital de giro da organização por meio do ciclo financeiro. (PEREZ JÚNIOR, 2009).

Padoveze (2010) explica que estes indicadores buscam evidenciar a dinâmica operacional da empresa, em seus principais aspectos refletidos no balanço patrimonial e na demonstração de resultados. Os indicadores são calculados inter-relacionando o produto das transações da companhia e o saldo constante ainda no balanço patrimonial, e envolvem os principais elementos formadores do capital de giro próprio da empresa.

Os índices de atividade medem a velocidade com que diversas contas se convertem em vendas ou caixa, ou seja, entradas e saídas. O quadro 5 apresenta os principais

indicadores. (GITMAN, 2010).

Quadro 5 - Indicadores de Atividade ou Gestão

Indicador	Cálculo	O que Representa
Giro de Estoque	$\frac{\text{Estoque} \times 360}{\text{CPV}}$	Indica a liquidez do estoque.
Prazo Médio de Recebimento	$\frac{\text{DR}}{\text{Vendas Líquidas}} \times 360$	Indica o tempo médio que a empresa concede para receber suas vendas realizadas a prazo.
Prazo Médio de Pagamento	$\frac{\text{Fornecedores} \times 360}{\text{Compras}}$	Indica o tempo médio que a empresa possui para pagar suas compras realizadas a prazo.
Giro do Ativo Total	$\frac{\text{Vendas}}{\text{Ativo Total}}$	Indica a eficiência com a qual a empresa usa seus ativos para gerar vendas.

Fonte: Adaptado de Gitman (2010).

Legenda:

CPV = Custo dos Produtos Vendidos

DR = Duplicatas a Receber

Estes indicadores de atividade refletem as políticas interna da empresa, sendo que os índices podem ser comparados com empresas do mesmo setor, ou com índices anteriores da própria empresa.

2.6.3 Indicadores de Endividamento

O objetivo deste indicador é mensurar a estrutura de financiamento da companhia, evidenciando o reflexo das políticas de alavancagem financeira da companhia e financiamento do capital de giro a cada final de período. (PADOVEZE, 2010).

Os indicadores de endividamento demonstram o nível de participação do capital de terceiros na atividade da empresa. Este indicador objetiva examinar a estratégia utilizada pela entidade para captação de recursos e alguns de seus direcionamentos. (PEREZ JÚNIOR 2009).

Os indicadores de endividamento de uma empresa indicam o volume de dinheiro de terceiros que a empresa possui para gerar lucros. Pois quanto maior o endividamento, maior o risco de que ela se veja impossibilitada de honrar esses pagamentos contratuais. (GITMAN 2010). O quadro 6 apresenta o principal indicador.

Quadro 6 - Indicadores de Endividamento

Indicador	Cálculo	O que Representa	Interpretação
Índice de Endividamento Geral	$\frac{\text{Passivo Total}}{\text{Ativo Total}}$	Indica o quanto os credores da empresa estão financiando os ativos.	Quanto maior o índice, maior o endividamento da empresa e a alavancagem financeira.

Fonte: Adaptado de Gitman et al. (2006).

Entende-se que os indicadores de endividamento da empresa indicam o montante do dinheiro de terceiros que está sendo utilizado na tentativa de gerar lucros.

2.6.4 Indicadores de Lucratividade

Para Padoveze (2010, p. 226) “os indicadores de lucratividade sobre vendas devem ser analisados em relação aos padrões internos preestabelecidos e aos períodos passados e futuros. Isoladamente não propiciam conclusões definitivas”.

Conforme Perez Junior (2009) os indicadores de lucratividade permitem analisar as taxas de retornos obtidas pela organização em diversos aspectos.

Estes indicadores permitem aos analistas avaliar os lucros da empresa em relação às vendas, aos ativos e investimentos proprietários. Se não houvesse lucro, uma empresa não atrairia capital externo. (GITMAN, 2010). O quadro 7 apresenta alguns desses indicadores.

Quadro 7 - Indicadores de Lucratividade

Indicador	Cálculo	O que Representa	Interpretação
Margem Bruta	$\frac{\text{Lucro Bruto}}{\text{Receita}}$	Indica o quanto sobra da receita após a empresa pagar por seus produtos (CPV).	Quanto maior, melhor. Depende do setor que a empresa atua.
Margem Operacional	$\frac{\text{Lucro Operacional}}{\text{Receita}}$	Indica o quanto sobra da receita após a dedução de todos os custos e despesas, exceto juros e imposto de renda.	Quanto maior, melhor. Depende do setor que a empresa atua.
Margem Líquida	$\frac{\text{LL}}{\text{Receita Líquida}}$	Indica o quanto sobra da receita após a dedução de todos os custos e despesas, inclusive juros e imposto de renda.	Quanto maior, melhor. Depende do setor que a empresa atua.
Taxa de Retorno Sobre o Ativo Total (ROA)	$\frac{\text{LL}}{\text{Ativo Total}}$	Indica a eficiência da empresa em gerar lucros com seus ativos. Também conhecida por Retorno sobre o Investimento (ROI).	Quanto maior, melhor. Para verificar se o índice calculado é aceitável deve-se analisar o setor que a empresa atua e realizar séries temporais.
Taxa de Retorno sobre o Patrimônio Líquido (ROE)	$\frac{\text{LL}}{\text{Patrimônio Líquido}}$	Indica o retorno sobre os investimentos dos proprietários da empresa.	Quanto maior, melhor. Para verificar se o índice calculado é aceitável deve-se analisar o setor que a empresa atua e realizar séries temporais.

Fonte: Adaptado de Gitman (2010).

Legenda:

LL = Lucro Líquido

A respeito deste indicador, Padoveze (2010, p. 226) afirma: “os indicadores de lucratividade sobre vendas devem ser analisados em relação aos padrões internos preestabelecidos e aos períodos passados e futuros. Isoladamente não propiciam conclusões definitivas”.

Portanto, este é um indicador de eficiência operacional que indica qual é o ganho que a empresa consegue gerar sobre o trabalho que desenvolve. Os indicadores mostram os efeitos das ações operacionais, através das políticas administrativas exercidas sobre o patrimônio, despertando interesse pelos responsáveis da empresa.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo apresentam-se os procedimentos metodológicos que serão utilizados para atender aos objetivos estabelecidos.

Segundo Diehl e Tatim (2004, p. 47) “a metodologia pode ser definida como o estudo e a avaliação dos diversos métodos, com o propósito de identificar possibilidades e limitações no âmbito de sua aplicação no processo de pesquisa científica”.

Para Gil (2010, p. 1) “pode se definir pesquisa como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”.

Nos próximos itens apresenta-se a classificação da pesquisa quanto: ao delineamento da pesquisa, o plano de coleta de dados, a análise e tratamento dos dados.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

O objetivo desta pesquisa é realizar uma auditoria interna de estoque de uma empresa comercial, buscando por irregularidades, utilizando métodos, processos e técnicas. Como a pesquisa está voltada à auditoria de estoques e ao controle interno, em relação a isto será uma pesquisa diagnóstico e descritiva.

Conforme Diehl e Tatim (2004, p. 54), a pesquisa descritiva “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Para Diehl e Tatim (2004, p. 57) pesquisa-diagnóstico tem como meta diagnosticar algum erro ou falha no controle interno da organização estudada, avaliando relatórios, sistema de controle, do qual será realizada uma análise crítica referente ao resultado dos objetivos apresentados no início da pesquisa. E descritiva porque irá descrever passo a passo como funciona o controle interno da organização na área de estoques.

Esta pesquisa é qualitativa, pois apresenta as situações de controles internos existentes na empresa, realiza um comparativo com a literatura, e buscou ainda apresentar sugestões para melhoria dos processos da empresa.

De acordo com Diehl e Tatim (2004, p. 52), os estudos qualitativos podem descrever a complexidade de determinado problema e os estudos qualitativos podem descrever a complexidade de determinado problema e a interação de certas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de dado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das

particularidades do comportamento do indivíduo.

Tendo por base os estudos qualitativos, Patrício et al. (2004, apud, DIEHL; TATIM, p. 52), identificam algumas das principais características comuns aos estudos qualitativos:

- os dados são coletados preferencialmente nos contextos em que os fenômenos são construídos;
- a análise dos dados é desenvolvida, de preferência, no decorrer do processo de levantamento deles;
- os estudos apresentam-se em forma descritiva, com enfoque na compreensão e na interpretação à luz dos significados dos próprios sujeitos e de outras referências afins de literatura;
- a teoria é construída por meio da análise dos dados empíricos, para posteriormente ser aperfeiçoada com a leitura de outros autores, mas os estudos qualitativos podem partir de categorias preexistentes;
- a interação entre pesquisador e pesquisado é fundamental, razão pela qual se exige do pesquisador aperfeiçoamento em técnicas comunicacionais;
- a integração de dados qualitativos com dados quantitativos não é negada, e sim a complementaridade desses dois modelos é estimulada.

A pesquisa se trata de um estudo de caso, pois está voltada a auditoria interna de estoques na organização Estrela Corrida Ltda. Na opinião de Diehl e Tatim (2004, p. 61), o estudo de caso “caracteriza-se pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”.

Quanto ao procedimento técnico aplicado neste trabalho, identifica-se como estudo de caso que, por sua vez, é caracterizado, segundo Gil (2010), pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetivos, permitindo o seu conhecimento amplo e detalhado, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos.

Segundo Yin (2001) a principal vantagem do estudo de caso, é a compreensão aprofundada que ele proporciona sob um determinado fenômeno social, possibilitando ao pesquisador entender, principalmente, como os processos se desenvolvem.

3.2 PLANO DE COLETA DE DADOS

A tarefa de coleta de dados é uma das partes da pesquisa, que deve ser bem planejada para oferecer resultados úteis. Esta pesquisa quanto à coleta dos dados, se define como pesquisa documental, pois serão utilizados documentos da empresa, identificando o controle

interno de estoques, tais como: balanço, DRE, balancete, livro de registro de entradas e saídas, notas fiscais, relatório de inventário e relatórios auxiliares de estoque.

Para Marconi e Lakatos (2008, p. 18-19) a coleta de dados é uma tarefa cansativa e que toma quase sempre mais tempo do que é esperado. Exigem do pesquisador muita paciência, e esforço pessoal, além do cuidadoso registro dos dados e de um bom preparo anterior. O rigoroso controle na aplicação dos instrumentos da pesquisa é um fator fundamental para evitar erros e defeitos resultantes de entrevistadores inexperientes ou de informantes tendenciosos.

Para Diehl e Tatim (2004, p. 65) existem diversos instrumentos de coletas de dados que podem ser empregados a fim de se obter informações, ainda afirma que as técnicas de coletas de dados devem ser escolhidas e aplicadas pelo pesquisador conforme o contexto da pesquisa e a eficácia dependem da adequada utilização.

Marconi e Lakatos (2008, p. 86), ainda afirmam que o questionário é um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito ou objetivas e sem a presença do entrevistador. No caso do questionário de auditoria a presença do auditor é fundamental para entendimento do controle implementado.

Ainda para que se complete a avaliação do controle da organização foram aplicados testes de auditoria e de observância e substantivos.

3.3 ANÁLISE E TRATAMENTO DOS DADOS

Essa etapa do trabalho tem o objetivo é realizar uma auditoria interna nos estoques, na busca de respostas se existem irregularidades na empresa. Um trabalho de auditoria começa com o conhecimento do controle interno da organização, verificando se os métodos e procedimentos utilizados pela organização estão de acordo com a literatura.

Marconi e Lakatos (2008, p. 21) afirmam:

Análise: É a tentativa de evidenciar as relações existentes entre o fenômeno estudo e outros fatores. Essas relações podem ser “estabelecidas em função de suas propriedades relacionais de causa-efeito, produtor-produto, de correlações, de análise de conteúdo etc.”.

Interpretação: É a atividade intelectual que procura dar um significado mais amplo às respostas, vinculando-as a outros conhecimentos. Em geral, a interpretação significa a exposição do verdadeiro significado do material apresentado, em relação aos objetivos propostos e ao tema. Esclarece não só o significado do material, mas também faz ilações mais amplas dos dados discutidos.

Conforme Diehl e Tatim (2004, p. 82) “na pesquisa de caráter tanto quantitativo

quanto qualitativo, existe a necessidade de organizar os dados coletados para que eles possam ser interpretados pelo pesquisador”.

A avaliação dos controles internos foi realizada, inicialmente através da análise dos processos da empresa e da realização de entrevistas com os proprietários sobre controles internos, respondido pelo responsável do almoxarifado da organização. As respostas foram posteriormente confrontadas com os controles internos indicados pela literatura, e foram apontados os itens que carecem de melhorias.

Também para validação da efetividade dos controles foram aplicados testes de auditoria interna, tais como: inspeção física dos estoques, verificação dos itens sem movimentação/giro, cálculo dos indicadores de gestão, verificação da adequação dos saldos contábeis e dos custos dos produtos em estoques. Os procedimentos de auditoria aplicados são apresentados no trabalho através de tabelas de Excel.

Estes procedimentos permitiram avaliar a aderência e segurança das informações que a organização possui, e dos procedimentos de controles adotados pela organização para a gestão de seus estoques, principal ativo da empresa.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo foram apresentados os resultados do estudo de avaliação dos controles internos, os quais foram obtidos através de aplicação de questionário, testes de observação e substantivos. Apresentam-se o histórico da empresa, o funcionamento dos estoques na empresa, avaliação dos controles internos, testes de auditoria aplicados, revisão analítica e por fim as recomendações de melhorias nos controles.

4.1 HISTÓRICO DA EMPRESA

A empresa Estrela Corrida Comércio de Peças e Acessórios para Motos Ltda., atua no ramo do comércio desde o ano de 2017, contando atualmente com um funcionário apenas e dois sócios, genro e sogro. O genro atua na operação da loja, e o sogro que é um sócio investidor.

A Estrela Corrida está instalada em sede própria, na verdade a sala é de propriedade do sogro, localiza-se no centro de Passo Fundo, Rio Grande do Sul.

Atualmente a média de faturamento anual da loja é de aproximadamente R\$ 500 mil, variando para R\$ 700 mil, com o incremento da venda de armas, sendo optante pelo regime tributário do simples nacional, e seu estoque médio nos últimos três anos foi de em torno de R\$ 650 mil, conforme os dados da contabilidade. Este valor elevado de estoque é que preocupa o sócio investidor e o que motivou a auditoria.

Além dos produtos para motos, a empresa em 2020 começou a comercializar os MUV - A Beach é um patinete elétrico, que permite ser utilizado com propulsão humana e com a propulsão do motor elétrico. Também passou a vender moto elétrica para crianças, o que rendeu um bom retorno. Porém atualmente não está mais trabalhando com o MUV, tem apenas um em estoque e também tem poucas motos, o sócio relatou que estes produtos dão muito problema mecânico e consertos com pouca garantia e que só geraram incômodos à empresa.

4.2 FUNCIONAMENTO DOS ESTOQUES NA EMPRESA

Atualmente as compras são feitas pelo sócio genro, sem requisição e sem a utilização de dados do sistema informatizado, apenas pela análise visual dos produtos, sendo que as compras são realizadas conforme a necessidade verificada.

Quando a mercadoria chega, é feita a sua conferência da quantidade física com a nota fiscal, pelo sócio ou pelo funcionário. Em seguida os produtos são registrados no sistema pelo proprietário ou funcionário. Sendo que segundo informações do proprietário a margem bruta dos produtos, fica em torno de 60%, porém precisa vender algumas peças com margens bem baixas em torno de 20%, a margem bruta média no país é de 25%.

Por fim, os produtos ficam nas prateleiras e as armas em cofres conforme determina a legislação vigente. Alguns estoques são protegidos das ações do tempo e contém câmeras de monitoramento.

4.3 AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

No que diz respeito a avaliação do controle interno de estoques da empresa, realizada verificação em loco e entrevistas com os proprietários, foi possível detectar alguns pontos fracos e alguns pontos fortes da empresa, a análise foi realizada de acordo com os princípios necessários ao bom funcionamento dos controles internos:

- a) Segregação de função:** É possível verificar que na empresa não há um funcionário para controle dos estoques, principalmente a recepção dos produtos quando da entrada, a qual é realizada pelo funcionário e ou pelo sócio, o registro no sistema é realizado pelo proprietário e as vezes o funcionário.
- b) Inspeções físicas ou inventários:** Segundo o proprietário somente realiza controle e verificação das armas, dos demais itens nunca realizou inspeções físicas, o que ocasiona os problemas atuais dos estoques.
- c) Ajustes de estoque:** Não foram realizados ainda, mas pelo que se observou, serão necessários. O único ajuste realizado foi a baixa de itens que foram furtados em assalto ocorrido em 2021.
- d) Devoluções de mercadoria:** As devoluções das compras são feitas através de nota fiscal de devolução, na qual segundo o proprietário é enviada duas vias da nota para o fornecedor e uma para a contabilidade.
- e) Monitoramento dos estoques:** O monitoramento é realizado.
- f) Sistema informatizado:** A empresa possui sistema informatizado, principalmente para alimentação da emissão de Nota Fiscal do Consumidor Eletrônica, não utiliza este sistema para controle dos estoques e para compras. O sistema emite um relatório de movimentação dos produtos, porém não o utiliza adequadamente para controle. O relatório de inventário é enviado para contabilidade, para fins de registro, segundo o

contador ele acha que estas informações não são corretas, porque o saldo é muito elevado.

Desse modo, percebe-se que a empresa necessita de um controle de estoques adequado, pois o sistema informatizado atualmente serve somente para alimentar a emissão de nota fiscal do consumidor, porém não funciona como ferramenta de gestão.

4.4 TESTES SUBSTANTIVOS DE AUDITORIA

Neste item se apresentam os testes substantivos de auditoria, os quais estão divididos em testes de transação de saldos e procedimentos de auditoria. Através destes pretende-se analisar a confiabilidade das informações contábeis e também dos processos de controles informados no questionário.

4.4.1 Testes de Transação de Saldos

Em relação aos testes de transações, foram realizados os seguintes procedimentos, realizou-se uma verificação dos saldos contábil x o saldo do registro de inventário da loja, para verificar o nível de conciliação das contas, no qual verificou o que se apresenta na Tabela 1:

Tabela 1 - Verificação dos Saldos Contábil X Registro de Inventário da Loja

Estoques	Saldo contábil em R\$	Saldo do registro Inventário em R\$	Diferenças em R\$
Dez/2021	597.606,34	597.606,34	0,00
Maio/2022	597.606,34	505.931,13	91.675,21

Fonte: Demonstrações Contábeis e Registro de Inventário.

Analisando a tabela 1, verifica-se que em 31/12/2021 não existem diferenças entre os saldos contábeis e os registros de inventário, porque a contabilidade utiliza-se do mesmo relatório do sistema informatizado loja para fechamento dos saldos, o relatório utilizado é inventário de estoque. Já no mês de maio/2022, como a empresa é optante pelo simples nacional, o estoque é somente informado no final do exercício, tem-se R\$ 91.675,21 de diferença, pois ainda consta como valor em estoque o mesmo de 2021.

Porém durante nossa primeira visita a empresa, e já havia a reclamação do sócio investidor, de que de forma alguma teria R\$ 600 mil em estoques, verificou-se várias situações irregulares, tais como:

- Venda de itens de kits separadamente;

- Venda sem emissão de cupom fiscal, por diversas razões, cliente deixa no débito da ficha, garantia do produto é pequena, peças que foram desmembradas;
- Quando ocorre a venda sem cupom fiscal não é feita a baixa no sistema informatizado por isso o estoque físico não confere com o estoque do sistema, e isso é um problema inclusive para a operação da loja, porque nunca se sabe o que se tem no estoque, principalmente em relação as peças de motocicletas.
- Compras de produtos para uso pessoal, tais como: brinquedos, armas, entre outros.
- Produtos com cadastro duplo no sistema, produtos com grandes quantidades estocadas com custo médio unitário zero.
- Dificuldades para emissão do cupom fiscal, pois os produtos não têm mais o código, alguns ainda, foram adquiridos em 2017 quando a loja abriu, e o custo e o preço de venda estão desatualizados.
- Na época da nossa visita, verificou-se que haviam cupons fiscais pendentes de envio ao Sefaz, e também cujos produtos não foram baixados do estoque no montante de R\$ 13.600,16.

Para identificar os possíveis impactos das irregularidades cometidas, foi realizado um cálculo semelhante ao que o fisco estadual utiliza para fiscalização das empresas, no qual se utiliza as informações de entradas e saídas de mercadorias, as quais foram extraídas dos livros de ICMS. Para cálculo do CMV – Custo da mercadoria vendida foi obtido pelo preço de venda, excluída a margem bruta média de 25%, margem média informada pelo sócio operacional, mesmo que ele tenha informado margem de armas é de 35% e que em alguns produtos consiga colocar até 60%.

O estoque inicial informado em 2017 é o da contabilidade e relatório de inventário, fato que poderá comprometer os saldos, em função do que foi relatado anteriormente. Nas tabelas de 2 a 5 são apresentadas as entradas e saídas, o CMV, os estoques e o lucro bruto.

Tabela 2 - Tabela Movimentação de Estoques de 2018

Mês	Entrada	Saída	CMV	Estoque	Lucro Bruto
Inicial				165.235,27	
Janeiro	25.683,97	28.289,88	21.217,41	169.701,83	7.072,47
Fevereiro	23.806,38	15.129,92	11.347,44	182.160,77	3.782,48
Março	36.455,36	28.289,88	21.217,41	197.398,72	7.072,47
Abril	25.932,01	15.129,92	11.347,44	211.983,29	3.782,48
Maiο	22.942,17	22.259,26	16.694,45	218.231,02	5.564,82
Junho	27.597,88	33.756,60	25.317,45	220.511,45	8.439,15
Julho	34.436,30	32.979,16	24.734,37	230.213,38	8.244,79
Agosto	42.713,61	23.099,71	17.324,78	255.602,20	5.774,93
Setembro	30.131,49	23.359,67	17.519,75	268.213,94	5.839,92
Outubro	41.338,75	29.496,40	22.122,30	287.430,39	7.374,10
Novembro	29.414,88	37.128,21	27.846,16	288.999,11	9.282,05
Dezembro	23.746,69	47.051,54	35.288,66	277.457,15	11.762,89
TOTAL	364.199,49	335.970,15	251.977,61		83.992,54

Fonte: Autor (2022).

Através da tabela, verifica-se que em 2018 as compras importaram em R\$ 364.199,49, as saídas em R\$ 335.970,15, neste caso as compras foram superiores as vendas. Já custo da mercadoria vendida, aplicando a margem bruta média de 25%, importou em R\$ 251.977,61, o que acarreta em um lucro bruto de R\$ 83.992,54. Ressalta-se que as informações foram obtidas através dos livros fiscais. Confrontando os dados da tabela 2 com o DRE apresentado pela contabilidade da empresa, tem-se a seguinte situação:

- As vendas no DRE constam no valor de R\$ 352.539,10, e nos livros importam em R\$ 335.970,15 apresentando uma diferença de R\$ 16.568,95, a qual não se teve retorno do contador até a conclusão do trabalho.
- Segundo o DRE da empresa as compras apresentam um saldo de R\$ 345.209,43, já pelos livros fiscais importam em R\$ 364.199,49, ou seja, tem-se uma diferença de R\$ 18.990,06, conforme citado anteriormente, não foi possível obter os motivos de tais diferenças.
- O CMV apresentado na DRE está no valor de R\$ 220.782,37 e na tabela R\$ 251.977,61, gerando assim, uma diferença de R\$ 31.195,24, essa diferença é decorrente da estimativa de margem de 25% que foi determinada para este estudo.
- O lucro bruto registrado na tabela é de R\$ 83.992,54 e na contabilidade R\$ 119.208,88, desse modo, tem-se uma diferença de R\$ 35.216,34, o que representa 30% do lucro registrado na contabilidade.

Realizaram-se os mesmos cálculos para o ano de 2019, sendo que foi utilizado o

estoque final obtido em 2018, de R\$ 277.457,15. Dessa forma, na tabela 3, apresenta-se os movimentos de estoque de 2019.

Tabela 3 - Tabela Movimentação de Estoques de 2019

Mês	Entrada	Saída	CMV	Estoque	Lucro Bruto
Inicial				277.457,15	
Janeiro	27.542,55	13.556,11	10.167,08	294.832,62	17.375,47
Fevereiro	29.995,31	28.753,47	21.565,10	303.262,83	8.430,21
Março	13.933,25	19.243,78	14.432,84	302.763,24	- 499,58
Abril	44.605,81	53.889,84	40.417,38	306.951,67	4.188,43
Maio	38.365,29	32.153,96	24.115,47	321.201,49	14.249,82
Junho	27.705,36	31.525,88	23.644,41	325.262,44	4.060,95
Julho	15.183,60	24.094,50	18.070,88	322.375,17	- 2.887,28
Agosto	26.614,21	31.202,21	23.401,66	325.587,72	3.212,55
Setembro	25.907,22	22.382,43	16.786,82	334.708,12	9.120,40
Outubro	35.101,64	19.390,59	14.542,94	355.266,81	20.558,70
Novembro	13.842,76	22.830,98	17.123,24	351.986,34	- 3.280,48
Dezembro	35.901,44	35.071,52	26.303,64	361.584,14	9.597,80
TOTAL	334.698,44	334.095,27	250.571,45		84.126,99

Fonte: Autor (2022).

Na tabela 3 verificam-se as seguintes situações: foram realizadas compras no valor de R\$ 334.698,44, as vendas ficaram num montante de R\$ 334.095,27, ou seja, as compras têm valor muito semelhante as vendas, isso para o Fisco só é aceito no primeiro ano de atividades, e 2019 é o terceiro ano de atuação da empresa.

Nesse ano de 2019 as vendas e as compras apresentadas no DRE da empresa, também possuem diferenças com os livros fiscais, como citado anteriormente, acredita-se que exista um erro de configuração no sistema, pois na DRE da empresa, as compras estão no valor de R\$ 307.944,86 e nos livros R\$ 334.698,44 e as vendas na DRE estão em R\$ 337.884,70 e na DRE R\$ 334.095,27.

O CMV apresentado na DRE da empresa é de R\$ 212.274,64 e na tabela 3, R\$ 250.571,45, diferença de R\$ 38.296,81, ressaltando que a margem média usada para calcular o CMV foi de 25%. Assim como, o lucro bruto apresentado na demonstração de resultado foi de R\$ 109.786,99 e na tabela R\$ 84.126,99 uma diferença aproximada de R\$ 25.660,00.

Na tabela 4, apresenta-se o movimento dos estoques de 2020.

Tabela 4 - Tabela Movimentação de Estoques 2020

Mês	Entrada	Saída	CMV	Estoque	Lucro Bruto
Inicial				361.584,14	
Janeiro	27.542,88	30.110,19	22.582,64	366.544,38	7.527,55
Fevereiro	26.050,56	27.873,99	20.905,49	371.689,45	6.968,50
Março	18.080,08	33.292,89	24.969,67	364.799,86	8.323,22
Abril	11.593,73	19.889,66	14.917,25	361.476,34	4.972,42
Maiο	8.900,92	16.597,42	12.448,07	357.929,20	4.149,36
Junho	19.981,19	17.423,69	13.067,77	364.842,62	4.355,92
Julho	19.739,25	13.556,11	10.167,08	374.414,79	3.389,03
Agosto	17.313,81	16.026,09	12.019,57	379.709,03	4.006,52
Setembro	21.528,21	16.964,73	12.723,55	388.513,69	4.241,18
Outubro	50.586,64	32.704,09	24.528,07	414.572,27	8.176,02
Novembro	21.624,20	29.127,51	21.845,63	414.350,83	7.281,88
Dezembro	27.444,01	23.500,50	17.625,38	424.169,47	5.875,13
TOTAL	270.385,48	277.066,87	207.800,15		69.266,72

Fonte: Autor (2022).

Conforme demonstra a tabela 4 as entradas registradas nos livros fiscais importaram um valor de R\$ 270.385,48 e as saídas R\$ 277.066,87. O CMV da tabela 4 corresponde a R\$ 207.800,15 e desse modo, obtêm-se um lucro bruto de R\$ 69.266,72. Confrontando as informações com a DRE da Estrela Corrida, obtêm-se as seguintes situações.

- As compras no DRE estão no valor de R\$ 229.936,76 e vendas no valor de R\$ 250.160,79, ou seja, novamente se verificam diferenças entre a contabilidade e os livros fiscais, principalmente no valor das compras/entradas.
- O CMV na contabilidade consta no valor de R\$ 158.199,26, já na tabela 4 aparece como R\$ 207.800,15, gerando uma diferença de R\$ 49.600,89.
- O lucro bruto na contabilidade aparece no valor de R\$ 80.105,92, na tabela R\$ 69.266,72, diferença de R\$ 10.839,20.

Na tabela 5, apresenta-se o movimento dos estoques de 2021.

Tabela 5 - Tabela Movimentação de Estoques 2021

Mês	Entrada	Saída	CMV	Estoque	Lucro Bruto
Inicial				424.169,47	
Janeiro	100.869,97	10.558,14	7.918,61	517.120,84	2.639,54
Fevereiro	33.049,78	36.025,84	27.019,38	523.151,24	9.006,46
Março	10.687,21	141.847,89	106.385,92	427.452,53	35.461,97
Abril	218.747,91	47.987,75	35.990,81	610.209,63	11.996,94
Mai	52.055,15	101.622,06	76.216,55	586.048,23	25.405,52
Junho	69.710,06	65.138,66	48.854,00	606.904,30	16.284,67
Julho	116.332,85	92.823,54	69.617,66	653.619,49	23.205,89
Agosto	69.710,06	85.889,41	64.417,06	658.912,49	21.472,35
Setembro	10.718,12	66.779,88	50.084,91	619.545,70	16.694,97
Outubro	11.360,12	33.822,03	25.366,52	605.539,30	8.455,51
Novembro	58.810,72	52.860,41	39.645,31	624.704,71	13.215,10
Dezembro	3.175,03	18.060,30	13.545,23	614.334,52	4.515,08
TOTAL	755.226,98	753.415,91	565.061,93		188.353,98

Fonte: Autor (2022).

Conforme demonstra a tabela 5 as entradas registradas nos livros fiscais importaram um valor de R\$ 755.226,98 e as saídas R\$ 753.415,91. O CMV da tabela 5 corresponde a R\$ 565.061,63 e desse modo, obtêm-se um lucro bruto de R\$ 188.353,98. Confrontando as informações com a DRE da Estrela Corrida, obtêm-se as seguintes situações.

- As compras no DRE estão no valor de R\$ 720.763,47 e as vendas no valor de R\$ 717.401,47, ou seja, novamente se verificam diferenças entre a contabilidade e os livros fiscais, principalmente no valor das compras/entradas. Outro fator relevante está relacionado as compras serem maior que as vendas.
- O CMV na contabilidade consta no valor de R\$ 549.387,98, já na tabela 5 aparece como R\$ 565.061,93, gerando uma diferença de R\$ 15.673,95.
- O lucro bruto na contabilidade aparece no valor de R\$ 55.417,60, na tabela R\$ 188.353,98, diferença muito significativa de R\$ 132.936,38, especialmente relacionada a baixa das armas que foram roubadas no assalto a loja em meados de 2021, as quais deveriam ter sido registradas como despesas/perdas e não no custo do produto.

4.4.2 Inspeção Física

No presente trabalho, para verificação das quantidades existentes em estoque foi utilizado o método de inspeção física. A contagem foi feita no dia 04 de junho de 2022, nas

dependências da Estrela Corrida, na oportunidade, foi conhecido o local de estocagem. No total 100 (cem) itens foram contados, escolhidos pelo valor monetário, visto que a grande maioria dos itens da empresa tem valor inexpressivo.

Dos 100 (cem) itens, apresentam-se neste trabalho 50 (cinquenta), que representam 40% do estoque da empresa, nesta data que importava R\$ 505.931,13. A amostra foi coletada, baseada em maior valor unitário e maior valor total dos itens em estoque. A seguir, apresenta-se a tabela 6, as quais demonstram o procedimento de auditoria de inspeção física.

Tabela 6 - Inspeção Física de Estoque

Descrição	Qtde. Inv.	Qtde. Física	Custo Unit.	Total Inv.	Total Físico	Diferença
Cart. CBC Cal 22LR	6	6	324,16	1.944,96	1.944,96	0,00
Castrol Actevo 4T	60	0	126,33	7.580,04	0,00	7.580,04
Esp. Pump cbc Military 3.0 cf 1224	1	1	2.550,58	2.550,58	2.550,58	0,00
Esp. monotiro cbc cal.32 28pol	1	1	1.676,39	1.676,39	1.676,39	0,00
Esp. Pump CBC military 3.0 rt 1219	1	1	3.205,27	3.205,27	3.205,27	0,00
Kit Relação 1045crf 250- KINGS OF ROAD	14	0	71,72	1.004,08	0,00	1.004,08
Kit Relação 145 CRF 250 - KINGS OF ROAD	18	7	68,46	1.232,28	479,22	753,06
Mini Cross 50cc Especial Laranja	1	0	3.990,00	3.990,00	0,00	3.990,00
Mini Cross Ferinha 49cc Azul	1	0	2.150,00	2.150,00	0,00	2.150,00
Mini Cross Ferinha 49cc Laranja	1	0	2.150,00	2.150,00	0,00	2.150,00
Mini Cross Ferinha 49cc Laranja	2	0	2.247,00	4.494,00	0,00	4.494,00
Mini Cross Ferinha 49cc Verde	1	1	2.247,00	2.247,00	2.247,00	0,00
Mini Cross Ferinha 49cc Vermelha	1	0	2.150,00	2.150,00	0,00	2.150,00
Motul 3000 20w50	69	20	24,38	1.682,22	487,60	1.194,62
Mun Cbc 357mag Expp 158gr Blis C	450	450	4,61	2.074,50	2.074,50	0,00
Mun Cbc 40sw Expo 155gr Gold Hex	60	60	7,17	430,20	430,20	0,00
Mun Cbc 9mm Luger Etog 124gr C	2000	2000	3,40	6.800,00	6.800,00	0,00
Mun Cbc 38spl Eopp 158gr Nta Cxt C	710	0	2,33	1.654,30	0,00	1.654,30
Muv 1600w/48v Mxf Scooter Eletrico Amarelo	4	0	3.099,00	12.396,00	0,00	12.396,00
Muv 1600w/48 Mxf Scooter Eletrico Azul	1	0	3.094,30	3.094,30	0,00	3.094,30
Muv 1600w/48v Mvf Scooter Eletrico Branco	1	0	2.990,00	2.990,00	0,00	2.990,00
Muv 1600w/48v Mxf Scooter Eletrico Preto	2	1	4.995,00	9.990,00	4.995,00	4.995,00
Muv 1600w/48v Mxf Scooter Eletrico Verde	1	0	4.995,00	4.995,00	0,00	4.995,00
Muv 1600w/48v Mxf Scooter Eletrico Vermelho	1	0	3.190,00	3.190,00	0,00	3.190,00
Muv 1600w/48v Mxf Scooter Eletrico Vermelho	4	0	3.870,00	15.480,00	0,00	15.480,00
Patinet 1600w/48v Mxf Scooter Eletrico Preto	1	1	3.295,00	3.295,00	3.295,00	0,00
P T .9mm 9217 5 Info	1	1	4.305,84	4.305,84	4.305,84	0,00
P T .9mm G2c12 3 Cafo	3	3	2.744,31	8.232,93	8.232,93	0,00
P G G19 Gen5 Fs 9x19 Semi Auto	2	2	6.063,20	12.126,40	12.126,40	0,00
P G G19x Coyote, 9x19 Semi Auto	2	2	6.590,00	13.180,00	13.180,00	0,00
P G G43 Fs, 9x19 Semi Auto	1	1	6.599,40	6.599,40	6.599,40	0,00
P T, Mod Pt 1911, Cal. .45acp	1	1	4.703,02	4.703,02	4.703,02	0,00
P Ts9 9mm 2x17tcfontsp430	2	1	3.384,24	6.768,48	3.384,24	3.384,24
P Tx22 22lr 2x16t Bkbk Mrsp175	1	1	3.570,92	3.570,92	3.570,92	0,00

Continua..

...conclusão

Descrição	Qtde. Inv.	Qtde. Física	Custo Unit.	Total Inv.	Total Físico	Diferença
Pneu 110/90-19 Exc Soft B007 Infinity Borilli	7	0	182,24	1.275,68	0,00	1.275,68
Pneu 80/100-21 Exc B007 Infinity	17	0	133,60	2.271,20	0,00	2.271,20
Pneu 80/100-21 Scorpion Mx Mid Soft 32	10	0	205,00	2.050,00	0,00	2.050,00
Pneu Moto 90/100-21 Enduro 7days	6	0	169,00	1.014,00	0,00	1.014,00
Pneu Moto 9/90-18 Matrix M/C 57p Levorin	15	0	120,56	1.808,40	0,00	1.808,40
R T Rt357h. 357mag Cafo 8,3 7	1	1	4.199,47	4.199,47	4.199,47	0,00
R T .357 Mag Rt6277 4 Info	2	2	3.220,61	6.441,22	6.441,22	0,00
R Cbc Semiauto Tactical 22lr 18pt Mi	1	1	1.763,12	1.763,12	1.763,12	0,00
R Cbc 8117 17hmr 21 Pol Ox Pp Std Mi	1	1	2.346,26	2.346,26	2.346,26	0,00
R Cbc .22 Bolt Action 8122 23 Ox Mad	1	1	1.493,13	1.493,13	1.493,13	0,00
R Cbc .22 S.Auto 7022 Way 21 Oxpp Cv	1	1	1.319,17	1.319,17	1.319,17	0,00
R Cbc .22 Sa 7022 21 Ox Mad	4	4	1.437,71	5.750,84	5.750,84	0,00
Total	3.491	2.572,00	107.077,90	195.665,60	109.601,68	86.063,92

Fonte: Autor (2022).

Na tabela 6, verifica-se que dos 45 itens inspecionados, 23 (vinte três) itens, estão corretos, principalmente representados pelas armas e munições, que se destaca tem controle específico pelo Ministério da Defesa e pelo Exército. Os demais 22 (vinte dois) apresentam falta no estoque, ou seja, a quantidade física era menor que a quantidade do relatório, representando que 49% da amostra selecionada apresentava alguma distorção, o que é considerado um percentual altíssimo para fins de avaliação de estoques, já que a maioria dos itens se encontram incorretos mediante a inspeção física. Se a amostra apresentada fosse a de 100 itens, o percentual de erro de quantidades seria de aproximadamente 70%.

Os estoques no dia da contagem apresentam saldo total de R\$ 505.931,17, foram testados R\$ 195.665,60 ou seja, 39% do valor do estoque. Do valor total testado de R\$ 195.665,60 os itens que se encontravam com divergência faltando, ou seja, a menor, importaram num montante de R\$ 86.063,92, que representa 44% de erro. Se este valor de erro de R\$ 86.063,92 for confrontado com o valor total estocado, as divergências, representam 17%, o máximo aceitável seria de 5%.

O sistema informatizado de controle dos estoques da loja, é utilizado apenas para emissão do cupom fiscal, quando o mesmo é emitido, para consulta, conforme se verificou in loco, quando os clientes entram na loja e pedem produtos é necessário ir nas prateleiras e verificar se tem o produto.

Ainda em relação ao sistema pela análise aparenta ser inconsistente, pois gera produtos em duplicidade, itens com custo unitário zero, e não é alimentado corretamente, sendo que a empresa não o utiliza para o processo de decisão, tornando-o pouco útil. O

relatório gerado do sistema é utilizado para fins de registro na contabilidade.

4.5 REVISÃO ANALÍTICA DE AUDITORIA

Por meio do procedimento técnico de revisão analítica, é possível verificar o comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vista à identificação de situação ou tendências atípicas, utilizando para este fim a técnica de análise contábil.

Almeida (2012) destaca que a revisão analítica tem como finalidade detectar situações anormais e significativas, sendo examinadas através da análise das demonstrações contábeis, auxiliando assim ao auditor a identificar as áreas com problemas para poder concentrar mais a sua atenção.

4.5.1 Indicadores de Liquidez

No ponto de vista de Gitman (2014, p. 51) os índices fundamentais para medir a capacidade da empresa em saldar suas obrigações é o índice de liquidez seca, e o índice de liquidez corrente. Na tabela a seguir, serão apresentados os indicadores de liquidez da empresa nos anos de 2020 e 2021.

Tabela 7 - Indicadores de Liquidez da Empresa

Indicador	Fórmula	Cálculo 2020	Cálculo 2021
CCL	AC – PC	486.002,59 – 95.784,10 390.218,49	666.727,88 – 311.035,60 355.692,28
Liquidez Geral	$\frac{AC + A\tilde{N}C}{PC + P\tilde{N}C}$	$\frac{486.002,59 + 2.177,28}{95.784,10 + 0}$ 5,09	$\frac{666.727,88 + 3.709,94}{311.035,60 + 0}$ 2,16
Liquidez Corrente	$\frac{AC}{PC}$	$\frac{486.002,59}{95.784,10}$ 5,07	$\frac{666.727,88}{311.035,60}$ 2,15
Liquidez Seca	$\frac{AC - \text{Estoque}}{PC}$	$\frac{486.002,59 - 482.388,76}{95.784,10}$ 0,04	$\frac{666.727,88 - 614.243,05}{311.035,60}$ 0,17

Fonte: Demonstrações Contábeis.

Através dos indicadores, podem-se obter algumas informações, percebe-se que o CCL apresenta valores positivos nos dois anos analisados, isso significa que a empresa possui folga financeira, seus valores se apresentaram em R\$ 390.218,49 no ano de 2020, já em 2021 R\$ 355.692,28. A empresa diminuiu o seu capital circulante líquido no decorrer dos anos.

O indicador de liquidez geral, apresenta-se positivo, o que significa que para cada R\$

1,00 de dívida, a empresa possui em 2020 o valor de R\$ 5,09 e em 2021 R\$ 2,16 mostrando que também diminuiu no decorrer dos anos, mesmo sendo valores bons, ainda deve ficar atenta. Isto porque, pelo indicador de liquidez corrente, a empresa não consegue pagar suas obrigações de curto prazo, dependendo sempre de recursos de terceiros, pois para cada R\$ 1,00 a empresa apresentou em 2020 R\$ 5,07 em 2021 R\$ 2,15, diminuindo gradativamente com o passar dos anos, porém, ainda suficiente.

Por fim, foi apresentado o indicador de liquidez seca, o qual demonstra a capacidade de pagamento da empresa, os quais se apresentaram ruins, em 2020 sua capacidade era de R\$ 0,04 já em 2021, R\$ 0,17, ou seja, a empresa não possui recursos para pagamento de suas dívidas, conforme reclamação dos sócios. Porém destaque-se que os estoques contábeis não representam a situação física dos mesmos. Outro fator de destaca-se são os valores a receber “anotados em fichas” na loja que segundo o sócio que atua na gestão representam R\$ 40 mil.

4.5.2 Indicador de Atividade ou Gestão

Na tabela 8, são apresentados os indicadores de atividade ou gestão, da empresa nos anos de 2020 e 2021.

Tabela 8 - Indicadores de Atividade ou Gestão da Empresa

Indicador	Fórmula	2020	2021
Giro de Estoque de Mercadorias	$\frac{\text{Estoque}}{\text{CMV}} \times 360$	$\frac{482.388,76}{158.199,26} \times 360$ 1.098 dias	$\frac{614.243,05}{549.387,98} \times 360$ 403 dias
Giro do estoque calculado	$\frac{\text{Estoque}}{\text{CMV}} \times 360$	$\frac{424.169,47}{207.800,15} \times 360$ 735 dias	$\frac{614.334,52}{565.061,93} \times 360$ 391 dias
Prazo Médio de Pagamento PMP	$\frac{\text{Fornecedores}}{\text{Compras}} \times 360$	$\frac{69.751,53}{158.199,26} \times 360$ 159 dias	$\frac{48.184,68}{549.387,98} \times 360$ 32 dias
Giro do Ativo Total	$\frac{\text{Venda Mercadorias}}{\text{Ativo Total}}$	$\frac{250.160,79}{488.179,87}$ 1	$\frac{717.401,47}{670.437,82}$ 2

Fonte: Demonstrações Contábeis.

Analisando a tabela, pode-se perceber que o giro de estoque de mercadorias em 2020 era de 1.098 dias, melhorando em 2021 para 403 dias, o que representa um giro baixíssimo, visto que o normal seria de até 90 dias, ou seja, o estoque girar em torno de quatro vezes por ano.

Desse modo, a empresa apresenta uma lentidão muito grande para o giro de estoques, apesar da empresa não trabalhar com produtos com prazo de validade, ainda assim o giro de estoque está muito baixo, os produtos ficam muito tempo nas prateleiras. Muitos itens do

estoque de peças de motos estão na empresa deste 2017.

O giro de estoque calculado pelas regras fiscais, também apresenta resultados ruins, ou seja, o estoque da empresa em dezembro de 2021, levaria um ano para ser completamente vendido, já que em média o estoque girou em 1098 e 403 dias, o que perfaz uma média, de 750 dias, que a empresa teria estoques para dois anos, o que também se configura alto para uma empresa deste ramo.

O prazo médio de recebimento não foi calculado, devido a contabilidade não possuir controle sobre as mercadorias vendidas a prazo, em cartão ou boleto, desse modo, o presente índice não foi calculado. O prazo médio de pagamento, ficou em média 32 dias, o que demonstra que a empresa possui um curto prazo para quitação de dívidas, o que pode contribuir para a dificuldade de capita de giro da empresa.

Em relação ao giro do ativo, que mede a eficiência no uso dos ativos, em função do total das vendas, e mostra quantas vezes o ativo girou no período, verifica-se que em 2020, o ativo giro uma vez e em 2021 aumentou para duas vezes.

4.5.3 Indicadores de Endividamento

Na tabela 9, são apresentados os indicadores de endividamento da empresa nos anos de 2020 e 2021.

Tabela 9 - Indicadores de Endividamento da Empresa

Indicador	Fórmula	2020	2021
Participação de Capital de Terceiros	$\frac{\text{Passivo Circulante} + \text{ELP}}{\text{Ativo Total}}$	$\frac{95.784,10 + 0}{488.179,87}$ 20%	$\frac{311.035,60 + 0}{670.437,82}$ 47%
Endividamento a Curto Prazo	$\frac{\text{Passivo Circulante}}{\text{Passivo Circulante} + \text{ELP}}$	$\frac{95.784,10}{95.784,10 + 0}$ 100,00%	$\frac{311.035,60}{311.035,60 + 0}$ 100,00%

Fonte: Demonstrações Contábeis.

Conforme mostra a tabela 9, a participação de capital de terceiros na organização, se dá em 20% em 2020 e piorou em relação ao ano de 2021 que passou a ser 47%. Porém, mesmo assim, a empresa apresenta um percentual adequado para atividade.

Quanto ao endividamento em curto prazo, de acordo com os registros contábeis da empresa nos anos de 2020 e 2021 apresentaram-se em 100%, o que pode ocorrer por não existir saldos no exigível a longo prazo, ou os empréstimos dos bancos terem sido registrados equivocadamente no curto prazo e serem de longo prazo. Se os registros contábeis estiverem corretos, que a empresa concentra todas as suas obrigações no curto prazo, o que acarreta na

dificuldade de capital de giro.

4.5.4 Indicadores de Lucratividade

Na tabela 10, apresentado os indicadores de lucratividade, os quais foram aplicados aos anos de 2020 e 2021.

Tabela 10 - Indicadores de Lucratividade da Empresa

Indicador	Formula	2020	2021
Margem Bruta	$\frac{\text{Lucro Bruto}}{\text{Receita líquida}}$	<u>80.105,92</u>	<u>55.414,60</u>
		238.305,18	604.802,58
		33,62%	9,17%
Margem Operacional	$\frac{\text{Lucro Operacional}}{\text{Receita Líquida}}$	<u>60.962,50</u>	<u>32.993,55</u>
		268.305,18	605.802,58
		22,73%	5,45%
Margem Líquida	$\frac{\text{LL}}{\text{Receita Líquida}}$	<u>61.877,71</u>	<u>32.993,55</u>
		268.305,18	605.802,58
		23,07%	20,99%
Taxa de Retorno Sobre o Ativo Total	$\frac{\text{LL}}{\text{Ativo Total}}$	<u>61.877,71</u>	<u>32.993,55</u>
		488.179,87	670.437,82
		12,68%	4,93%
Taxa de Retorno Sobre o Patrimônio Líquido	$\frac{\text{LL}}{\text{Patrimônio Líquido}}$	<u>61.877,71</u>	<u>32.993,55</u>
		392.395,77	359.402,22
		15,77%	9,19%

Fonte: Demonstrações Contábeis.

Através dos indicadores de lucratividade da empresa, pode-se perceber através do indicador de margem bruta, no ano de 2020 foi de 33,62%, 2021 diminuiu bastante, para 9,17%, através desse indicador, é possível demonstrar após o pagamento dos custos, o que a organização teve de sobra da sua receita.

O indicador de margem líquida e operacional, no ano de 2020 e 2021 apresentaram lucros no exercício, sendo a operacional em 22,73%, no ano de 2020 teve uma queda para 5,45% em 2021. A margem operacional indicada quanto sobra de receita, após todas as despesas, sem os impostos, encargos e despesas adicionais.

A taxa de retorno sobre o ativo total no ano de 2020, ficou em 12,68% e em 2021, passou para 4,93%. A taxa de retorno sobre o ativo, demonstra o quanto a empresa obtém de lucro através dos ativos, quanto maior, melhor.

Através da taxa de retorno do lucro líquido, pode-se observar o retorno sobre os investimentos dos proprietários da empresa. No ano de 2020, a empresa obteve um percentual de 15,77% e em 2021 sofreu uma queda para 9,19%. Quanto maior o percentual, melhor.

4.6 SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

O estoque é o ativo que gera maior receita para o mercado, e nesse sentido, o controle interno deve ser eficiente e efetivo, para que possa proteger esses ativos contra erros, fraudes, desperdícios ou furto.

Após realizar a pesquisa no controle interno da loja Estrela Corrida, verificou-se a necessidade de sugerir e recomendar algumas mudanças que auxiliem na implementação de um controle interno efetivo no setor de estoques:

- a) Recomenda-se que a empresa utilize o sistema informatizado, melhorando a forma de registro de entradas e saídas, e que tente junto ao suporte auxílio para realizar os ajustes necessários. Foram encontradas várias falhas no relatório de inventário, tais como: gera códigos duplos, entre outros problemas identificados, ou seja, o sistema é ineficiente para manter o devido controle do estoque.
- b) Em relação as compras, sugere-se que o responsável utilize um sistema de informação adequado para avaliar a necessidade da empresa, e não apenas de maneira visual. É relevante que todos os pedidos possuam uma comprovação documental, para facilitar a organização e a conferência das mercadorias recebidas, diminuindo erros ou falhas nos pedidos da empresa ou dos fornecedores.
- c) Recomenda-se que a empresa faça uma conferência anual dos estoques, pois foram encontradas diversas diferenças no inventário físico em relação com o relatório de inventário do sistema.
- d) Outro ponto a ser observado, é o acesso aos estoques, o funcionário e clientes têm acesso aos estoques, o que não é favorável para a empresa, pois não há um controle de quem entra e sai da loja. Além disso, o local de armazenagem é mal dividido, o que dificulta o acesso aos produtos, não há uma regra para organizar o ambiente. Nesse caso, seria necessário que o proprietário organize melhor o ambiente e desse modo, implantar um controle adequado.

As sugestões e recomendações foram apresentadas com o objetivo de auxiliar a empresa a organizar e controlar, os procedimentos do setor de estoques, para que alcance melhor desempenho e consiga ter maior confiança no processo de tomada de decisão.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A gestão de uma empresa é essencial. Sem ela fica difícil ter o controle das áreas da organização. E é exatamente assim que as marcas ficam cada vez mais para trás em relação a seus concorrentes. Por isso, deve-se buscar sempre o controle administrativo da empresa. Sendo assim ajudará o gestor a captar os dados e ter uma noção maior de como analisá-los.

O objetivo geral desse trabalho foi analisar a empresa e verificar quais eram as irregularidades no que diz respeito aos estoques e o controle dos mesmos, verificar quais são os impactos que uma falta de controle de estoque pode acarretar no financeiro e também avaliar qual era a situação que se encontrava a empresa em questão.

Através de entrevistas junto aos gestores e dos testes de observações verificaram-se algumas falhas, como por exemplo: não existe segregação de função, mesmo sendo uma pequena empresa, é necessário estabelecer quem deve realizar as tarefas, cobrando desta atenção e zelo nos dados registrados, principalmente em se tratando do principal ativo da empresa. Aliado a isso os estoques são mal divididos e o sistema não funciona como ferramenta de gestão.

Ao aplicar os procedimentos de auditoria, tais como: avaliação da regularidade do saldo contábil, inspeção física e revisão analítica. Identificaram-se através destes testes de inspeção de estoques, que a quantidade física do estoque era menor que a quantidade do relatório. Foram inspecionados cem itens, porém no trabalho foram apresentados, quarenta e cinco que pelo valor monetário representam 39% do valor total do estoque.

Destes quarenta e cinco itens, 23 (vinte três) estavam corretos, dessa forma em quantidades de itens tem-se uma distorção de 49%, o que é considerado um percentual altíssimo para fins de avaliação de estoques, já que a maioria dos itens se encontram incorretos mediante a inspeção física. Se a amostra apresentada fosse de 100 itens, o percentual de erro de quantidades seria de aproximadamente 70%, isto porque os demais itens tratavam-se das peças de moto.

Além disso, do valor total testado de R\$ 195.665,60, os itens que se encontravam com divergência faltando, ficaram num montante de R\$ 86.063,92, dessa forma, 44% de erro na amostra selecionada, se considerado o estoque total as divergências, representariam 17%, o máximo aceitável seria de 5%. Se o percentual de falta/perdas de estoques de 44% fosse aplicado ao estoque total, ter-se-ia um montante de falta de estoque de aproximadamente R\$ 220 mil reais, que não ingressaram no caixa da empresa, e representam uma irregularidade

que prejudica especialmente o sócio investidor, que até o momento não retirou nenhum valor da empresa.

Ademais, na hora da venda final há diversos erros, como por exemplo, venda de itens de kits separadamente, venda sem emissão de cupom fiscal o que acaba não sendo feita a baixa no sistema informatizado, é também feito compras de produtos para uso pessoal, tais como: brinquedos, armas, entre outros e produtos com cadastro duplo no sistema, produtos com grandes quantidades estocadas com custo médio unitário zero.

Um outro problema que a empresa enfrenta é com o sistema que eles usam, verificou-se que haviam cupons fiscais pendentes de envio ao Sefaz, e também cujos produtos não foram baixados do estoque no montante de R\$ 13.600,16. Há também dificuldades para emissão, pois os produtos não têm mais o código, alguns ainda, foram adquiridos em 2017 quando a loja abriu, e o custo e o preço de venda estão desatualizados.

Através de pesquisas em livros fiscais, verificou-se diferenças entre a contabilidade e os livros fiscais, principalmente no valor das compras/entradas. Porém na preocupação maior, que seria em relação ao valor dos estoques, notou-se que os estoques da contabilidade conferem com o fisco, isto porque o grande problema da empresa é a venda sem emissão de cupom fiscal, gerando um passivo tributário.

Dessa forma, foram sugeridas melhorias, como: utilizar o sistema de uma forma melhor ou até mesmo trocá-lo e dessa forma, torna-lo eficaz na gestão da empresa, separar compras pessoais de compras para a empresa, sempre tirar o cupom fiscal na hora da venda, restringir o acesso aos estoques, para que poucas pessoas transitem pelo mesmo, definir melhor as funções do funcionário e realizar conferências periódicas nos estoques, para que desse modo, obtenha-se um controle sobre os mesmos.

Por fim, conclui-se que o objetivo desse trabalho foi alcançado, pois foi possível demonstrar a importância, assim como a necessidade de manter um controle interno de estoques. E que estes contribuem efetivamente nos processos de gestão de uma pequena empresa, sem muitos custos adicionais.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. **Auditoria Interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Auditoria Interna**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

AYRES, Revista CRC/RS. **A Importância da Auditoria Interna para as Organizações**. Edição Junho/2013. Disponível em: <<http://revistacrcrs.tempsite.ws/pub/crcrs/index2//index.jsp?edicao=94>>. Acesso em: 18 maio 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TG 16 (R1)**. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/NBCTG16\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/NBCTG16(R1))>. Acesso em: 20 fev. 2022.

_____. **NBC TA 200**. Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em conformidade com as Normas de Auditoria. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2022.

_____. **NBC TI 01**. Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria Interna. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Auditoria_Interna.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2022.

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

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e pratica**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

_____. **Auditoria contábil: teoria e pratica**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013. Livro Digital.

_____. **Auditoria Contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira**. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.
- INDÍCIBUS, Sérgio de. **Manual de Contabilidade: Das Sociedades por Ações**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- LONGO, Claudio Gonçalo. **Manual de Auditoria e Revisão de Demonstrações Financeiras**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- _____. **Contabilidade empresarial: Análise das demonstrações contábeis**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- _____. **Contabilidade Básica**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: Instrumento de apoio ao processo decisório**. São Paulo: Atlas, 2010.
- OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica: Textos e Casos Práticos com Solução**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. **Auditoria interna: embasamento conceitual e suporte tecnológico**. São Paulo: Atlas, 1999.
- PEREZ JR., José Hernandez. **Conversão de demonstrações contábeis**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- _____. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- SANTOS, Cleônimo dos. **Auditoria Contábil: Aspectos Teóricos e Práticos**. 1. ed. São Paulo: IOB, 2012.
- TEIXEIRA, Paulo Henrique. **Manual Prático de Auditoria Gerencial**. Distribuição por: <www.portaldacontabilidade.com.br>, versão 2007.
- YIN, Roberto K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.