

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

TATIANA DA ROSA LUIZETTO

**AUDITORIA DE ESTOQUES COMO UMA FERRAMENTA PREVENTIVA:
ESTUDO DE CASO EM UMA PANIFICADORA**

PASSO FUNDO

2014

TATIANA DA ROSA LUIZETTO

**AUDITORIA DE ESTOQUES COMO UMA FERRAMENTA PREVENTIVA:
ESTUDO DE CASO EM UMA PANIFICADORA**

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

Orientador: Prof. Me. Gustavo LonderoBrandli.

PASSO FUNDO

2014

TATIANA DA ROSA LUIZETTO

**AUDITORIA DE ESTOQUES COMO UMA FERRAMENTA PREVENTIVA:
ESTUDO DE CASO EM UMA PANIFICADORA**

Trabalho de Conclusão 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. Me. Gustavo LonderoBrandli
UPF – Orientador

Prof.:
UPF

Prof.:
UPF

PASSO FUNDO

2014

AGRADECIMENTOS

Primeiramente gostaria de agradecer a Deus, o centro e o fundamento de tudo em minha vida, por renovar a cada momento a minha força e disposição, fornecendo-me o discernimento necessário ao longo dessa jornada, para questionar realidades e propor-me sempre um novo mundo de possibilidades.

Aos meus pais, Clenice Terezinha da Rosa e Sidney Luizetto, pela capacidade de acreditar em mim e investir nos meus sonhos. Pelos cuidados e dedicação que em momentos difíceis dessa jornada, se dispuseram da sua presença, o que reafirmou a segurança e certeza de que não estou sozinha.

Gostaria de agradecer ainda de forma mais que especial ao meu, infelizmente, já falecido avô, José Venâncio da Rosa, que sempre esteve comigo, torcendo pelo meu sucesso, e que apesar de não poder estar tido presente fisicamente nessa trajetória, foi meu exemplo para persistir em meus planos, independentemente dos obstáculos encontrados no caminho.

Aos meus amigos conquistados nesses anos de estudo, pelas alegrias, tristezas e angústias compartilhadas. Com vocês, as pausas entre um parágrafo e outro de produção, melhora tudo o que tenho produzido na vida. Sem vocês concerteza nada teria graça!

Bem como aos meus professores, que ao longo dos anos contribuíram efetivamente com minha formação, contribuindo não apenas a desenvolver o conhecimento racional, mas a manifestação do caráter e afetividade da educação na formação profissional. Obrigada por não somente terem me ensinado, mas por terem me feito aprender.

Ao meu orientador, Prof. Me. Gustavo LonderoBrandli, pela paciência, dedicação, incentivo e sabedoria que muito me auxiliou para desenvolvimento e conclusão deste trabalho, mesmo em meio às turbulências e correria do dia a dia, impostas pelas responsabilidades atuais.

Agradeço ao mundo, por mudar as coisas, por nunca fazê-las serem da mesma forma, pois assim fornece a cada perseguidor de sonhos o intuito em pesquisar, em descobrir, fazer e auxiliar algo ou alguém no melhor caminho a ser dirigido.

Por fim, agradeço a todos aqueles que de alguma forma estiveram e estão próximos de mim, fazendo com que a vida vala mais a pena.

“Que os vossos esforços desafiem as
impossibilidades, lembrai-vos de que as
grandes coisas do homem foram conquistadas
do que parecia impossível.”

Charles Chaplin

RESUMO

LUIZETTO, Tatiana da Rosa. **Auditoria de Estoques como uma ferramenta preventiva: Estudo de Caso em uma panificadora**. Passo Fundo, 2014. 84f. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Ciências Contábeis). UPF, 2014.

Valorização e reconhecimento são com certeza um dos objetivos de qualquer empresa que queira ir além da lucratividade, para isso o auxílio de práticas que valorizem o futuro de um empreendimento são indispensáveis. Desta forma, o presente trabalho objetivou avaliar como os procedimentos desenvolvidos pela auditoria podem contribuir na obtenção de informações confiáveis no controle dos estoques e auxiliar desta forma no processo de tomada de decisões de seus gestores. Assim, atribui-se uma base teórica, fundamentada em conceitos relevantes, seguidos por uma sequência lógica dos fatos, tais como a importância e o papel desenvolvido pela auditoria no controle dos estoques em uma sociedade. Absolvendo conceitos e referenciais teóricos em relação a tais assuntos, na busca por obtenção de informações confiáveis, resultantes de auxílio no processo de tomada de decisões. Para tanto, construiu-se um estudo de caso, realizado em uma empresa no ramo de panificação, atribuindo-se da pesquisa qualitativa, onde os dados coletados através do questionário aplicado foram analisados concebendo o entendimento das particularidades existentes em um nível maior de profundidade. A partir dos procedimentos aplicados, percebe-se a inexistência de qualquer tipo de controle sobre o setor dos estoques, limitando desta forma os benefícios quantitativos que a pesquisa poderia conceder à empresa. No entanto, através da necessidade identificada pela obtenção de um controle eficaz na estrutura da empresa, foram sugeridas recomendações para que se desenvolva na composição diária dos processos realizados, uma ferramenta de controle no setor dos estoques, possibilitando uma diferenciação de grande relevância na tomada de decisões de seus gestores, através do fornecimento de informações claras e consideradas úteis e livres de distorções relevantes.

Palavras Chave: Auditoria. Estoques. Controle.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1- Organograma setorial do órgão de auditoria interna	29
FIGURA 2- Objetivos dos Controles Internos	50

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Principais diferenças entre Auditoria Interna e Auditoria Externa	34
Quadro 2- Fontes de confirmação.	40
Quadro 3- Finalidades do controle e os respectivos controles.	50

LISTA DE ABREVIATURAS

AUDIBRA – Instituto de Auditores Independentes do Brasil

BACEN – Banco Central do Brasil

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CRC – Conselho Regional de Contabilidade

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

NBC T – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO ASSUNTO	13
1.2	OBJETIVOS.....	13
1.2.1	Objetivo Geral:	13
1.2.2	Objetivos Específicos:	14
2.	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	15
2.1	CONTABILIDADE	15
2.1.1	História da Contabilidade.....	15
2.1.2	Conceitos da Contabilidade.....	16
2.1.3	Objetivos da Contabilidade	17
2.1.4	Princípios Contábeis.....	19
2.1.5	Finalidades da Contabilidade.....	21
2.2	AUDITORIA.....	23
2.2.1	Origem da Auditoria	23
2.2.2	Conceitos de Auditoria.....	24
2.2.3	Objetivos de Auditoria.....	25
2.2.4	Importância da Auditoria.....	26
2.2.5	Gêneros da Auditoria.....	28
<i>2.2.5.1</i>	<i>Auditoria Interna.....</i>	<i>28</i>
<i>2.2.5.1.1</i>	<i>Objetivos da Auditoria Interna</i>	<i>30</i>
<i>2.2.5.2.</i>	<i>Auditoria Externa/ Independente</i>	<i>31</i>
<i>2.2.5.2.1</i>	<i>Objetivos da Auditoria Externa</i>	<i>32</i>
<i>2.2.5.3</i>	<i>Auditoria Interna versus Auditoria Externa/Independente</i>	<i>33</i>
2.2.6	Planejamento de Auditoria.....	34
2.2.7	Programas De Auditoria.....	37
2.2.8.	Procedimentos de Auditoria	37
2.2.9	Papéis de Trabalho.....	43
2.2.10	Relatórios da Auditoria.....	45

2.3	CONTROLE INTERNO	46
2.3.1	Conceito de Controle Interno.....	47
2.3.2	Objetivos do Controle Interno.	49
2.3.3	Princípios do Controle Interno	51
2.3.4.	Deficiências do Controle Interno	54
2.3.5.	Importância do Controle Interno	56
2.4.	ESTOQUE.....	57
2.4.1	Conceito de Estoques.....	57
2.4.2	Pronunciamento CPC 16 – Estoques	57
3.	METODOLOGIA	60
3.1	CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	60
3.2	PLANOS DE COLETA DE DADOS	62
3.3	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS.....	63
3.4	LIMITAÇÕES DO ESTUDO	64
3.5	VARIÁVEIS DO ESTUDO	65
4.	ESTUDO DE CASO	66
4.1.	AMBIENTE ORGANIZACIONAL	66
4.2.	ANÁLISE DOS DADOS	67
4.3	RECOMENDAÇÕES	72
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	75
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	77
	APÊNDICES	80
	APÊNDICE A: Questionário.....	80
	ANEXOS	83
	ANEXO A: Modelo de Carta para Clientes	83
	ANEXO B:Modelo de Carta para Clientes	84

1 INTRODUÇÃO

Não é necessário afirmar, que as mudanças estão ocorrendo numa velocidade incontrolável, limitando oportunidades e trazendo cada vez mais ameaça ao contexto do mundo empresarial, tornando-se cada vez mais imprescindível que a evolução tecnológica e a contribuição inigualável da contabilidade constituam-se uma peça fundamental na geração de informações confiáveis e vitais para a administração das entidades, para que as mesmas assumam um nível de igualdade ou mesmo destaque dentre seus concorrentes.

Nesse contexto, não é segredo nenhum que cada vez mais a contabilidade vem sendo forçada a uma contínua necessidade de acompanhar e se aprimorar nas mudanças, tendo como objetivo e desafio auxiliar os gestores dessa sociedade cada vez mais competitiva, no fornecimento e gerenciamento de informações úteis que sirvam de ferramenta para o auxílio na tomada de decisão em tempo considerado útil.

Dessa forma, a contabilidade pode ser vista atualmente como um instrumento de controle administrativo, que se destaca como ponto de convergência de todos os fatos e informações originados dos diversos segmentos de uma empresa, a qual mantém também estreitas conexões com os modernos sistemas de auditoria, cuja finalidade é verificar se as informações contábeis estão sendo avaliadas corretamente, no sentido que sejam confiáveis, adequadas e seguras, para poder proporcionar cada vez mais uma ferramenta aprimorada e segura, para ser utilizada por qualquer empresa e gestor.

Muito comparativo com sua finalidade, o conceito de auditoria na prática, “constituísse de um conjunto de procedimentos técnicos que têm por objetivo a emissão de opinião através de relatório sobre a sua adequação, servindo os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade” (Hoog, 2012).

Assinala-se a importância dos gestores contribuírem para o trabalho do profissional de auditoria, entendendo que o processo realizado por ele não visa encontrar fraudes, mas medidas que auxiliem a prevenir riscos tanto financeiros como operacionais. Ou seja, é

necessário que se tenha já desde o início a ideia de que todo o processo realizado nunca resultará em segurança ou confiabilidade se o mesmo não representar uma cooperação de esforços integrados de ambas às partes.

Reforçando-se a ideia que a auditoria torna-se cada vez de grande importância para os usuários da contabilidade, sendo esta uma forma de dar credibilidade às informações e resultados, auxiliando a empresa a abrir os olhos para a decisão de controlar e organizar seus objetivos para a constituição de vitórias no plano de construir uma empresa sólida e capaz de superar obstáculos.

Isso vem de encontro ao propósito de que para o trabalho de auditoria ser concluído ou mesmo desenvolvido com eficácia, é necessário que se faça uma revisão e apreciação dos controles internos, os quais, de acordo com o NBCT 16.8 (2008) “se caracterizam como um suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público”.

Complementa-se dessa forma a grande importância de se obter um controle interno eficaz, pois é a partir dele que poderá se ter uma garantia razoável de que todos os objetivos e metas estabelecidas pela empresa estão sendo realizados de forma satisfatória e de maneira a proteger e propiciar informações confiáveis a seus gestores e usuários.

Considerando-se que um sistema de controle interno bem desenvolvido pode evitar que erros e procedimentos ilegais ou fraudulentos sejam ocultados, e que na sua ocorrência, poderão ser tempestivamente detectados e corrigidos pelos próprios funcionários, como parte de suas funções habituais, algo de extrema relevância em qualquer dos setores de uma empresa, sendo um deles, os estoques, os quais constituem cada vez maior importância na consecução diária de uma empresa.

Ressalta-se de grande valia a integração entre a auditoria e o controle interno no desenvolvimento de um trabalho na área dos estoques, pois é possível envolver procedimentos voltados para o conhecimento de quaisquer problemas como a realização dos mesmos, ou mesmo o próprio controle de informações inerentes a sua utilização e armazenagem, algo de grande relevância para os diferentes tipos de decisões a serem tomadas no âmbito das organizações, tornando efetivamente um diferencial no contexto de concorrência cada vez mais acirrada.

1.1 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO ASSUNTO

Acredita-se que seja de grande importância a realização de uma pesquisa realizada na área de auditoria, focalizando o setor dos estoques, os quais constituem base relevante em qualquer empresa, a qual os tenha como fator de desenvolvimento de seu negócio, conquistando através dessa opção, notáveis vantagens competitivas no mercado externo.

Até por que o controle dos estoques pode concretizar um grande diferencial para uma empresa, apesar de muitos serem mal controlados ou mesmo não sequer possuírem um gerenciamento. Exemplo disso pode ser observado na falta de controle, resultantes de compras mal realizadas, consequência de acúmulo de estoques contribuindo para uma armazenagem de baixa qualidade e falta de controle da validade dos produtos, entre outros casos que podem ser observados diariamente, casos estes que podem ocasionar seriamente o desempenho nos negócios.

Tem-se dessa forma, como fundamental importância a execução diária do desenvolvimento de um controle interno eficaz, utilizando-se dos procedimentos de auditoria apenas como forma de prevenção de possíveis erros e distorções.

Dessa forma, retoma-se a importância de se obter o controle eficaz de seus estoques, para que o mesmo possibilite o desenvolvimento concreto de uma ferramenta que auxilie seus gestores no processo de tomada de decisões para que a construção de uma empresa sólida no mercado, capaz de superar os mais diversos obstáculos, esteja cada vez mais presente nos objetivos de seus administradores e colaboradores.

É com base no contexto apresentado, que se estabelece a proposta de problema, a fim de ser pesquisado: **Como os procedimentos de auditoria podem auxiliar no processo de controle dos estoques da empresa na geração de informações confiáveis e seguras para o consequente processo de tomada de decisões de seus empresários?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral:

Tem-se como objetivo geral:

Demonstrar como os procedimentos realizados pela auditoria podem contribuir no controle de estoques e auxiliar de forma eficaz o processo de tomada de decisão de seus gestores.

1.2.2 Objetivos Específicos:

Apona-se a seguir os objetivos específicos:

- Fundamentar uma revisão de literatura sobre os aspectos abordados no projeto;
- Aplicar os procedimentos de auditoria para avaliação dos estoques;
- Elaborar questionário de avaliação;
- Identificar os erros e fragilidades de controle de estoques e;
- Propor ações de melhorias para o controle efetivo e eficaz dos procedimentos.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADE

Ao desenvolver um projeto, que envolve como objeto de estudo uma das ferramentas mais utilizadas como auxílio na tomada de decisões e controle, considera-se interessante, como ponto de partida, realçar o levantamento de embasamentos teóricos da contabilidade em sequência lógica para melhor compreensão e qualificação do trabalho.

2.1.1 História da Contabilidade

Tão remota quanto o homem, a contabilidade associa-se às primeiras manifestações humanas da necessidade social de proteção à posse e melhor entendimento dos fatos ocorridos com o patrimônio de que o homem possui, para alcançar seus objetivos.

Para complementar, vale-se dizer que

não é descabido afirmar-se que a noção intuitiva de conta e, portanto, de Contabilidade seja, talvez, tão antiga quanto à origem do *Homo sapiens*. Alguns historiadores fazem remontar os primeiros sinais objetivos da existência de contas aproximadamente 2.000 anos a. C. Entretanto, antes disso, o homem primitivo, ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponível, ao contar seus rebanhos, ao contar suas ânforas de bebidas já estava praticando uma forma rudimentar de Contabilidade (IUDÍCIBUS, p. 34, 2004).

De acordo ainda com Sá (2010), antes mesmo que o homem soubesse escrever e antes que soubesse calcular, o mesmo criou a mais primitiva forma de inscrição, da qual se valeu

para evidenciar seus feitos e o que havia conseguido para o seu uso, passando com o tempo a ser registrados através de registros de maior qualidade.

Ainda nessa mesma linha de considerações, Iudícibus (2004) considera que a origem da contabilidade esta ligada a necessidade de registros do comércio, atendendo a necessidade prática do próprio gestor do patrimônio, podendo-se dizer que a mesma surgiu ou foi criada em função de sua característica utilitária, de sua capacidade de responder a dúvidas e de atender as necessidades de seus usuários.

Cabendo entender, que esteja sua origem lá trás, a milhares de anos, observa-se hoje a oportunidade de conhecê-la melhor, e que sua evolução está cada vez mais associada ao desenvolvimento da sociedade como um todo, podendo assim ser considerada como uma ciência social, apesar de todos os fatos numéricos envolvidos em sua consistência de conceitos existentes.

2.1.2 Conceitos da Contabilidade

Quando se tem por objetivo desenvolver o conhecimento de algo, a utilização de seus conceitos tornam-se altamente relevantes, sendo assim Barros (2002) apud Grecoetal (2006), define a Contabilidade como uma ciência social, que estuda e pratica as funções de controle e de registro relativas aos atos e fatos da administração e da economia. Mais especificamente, trata-se do estudo e do controle do patrimônio das entidades (empresas). Isso é feito por meio dos registros contábeis, dos fatos e das respectivas demonstrações de resultados produzidos.

Da mesma forma Greco et al (2006), conceitua a contabilidade como a ciência que

registra, estuda e interpreta (por análise) os fatos financeiros e econômicos que afetam a situação patrimonial de determinada pessoa física ou jurídica. Essa situação patrimonial é apresentada ao usuário (pessoa que tem interesse em avaliar a situação da entidade), por meio das demonstrações contábeis tradicionais e de relatórios de exceção, específicos para determinadas finalidades (GRECO ET AL, p. 10, 2006).

Outra constatação similar e definida por Attie (2011) é de que a “Contabilidade é o instrumento de mediação e avaliação do patrimônio e dos resultados auferidos pela gestão da administração da entidade”.

Entendendo-se com essas afirmações, de que a contabilidade torna-se cada vez mais de grande importância para as entidades, pois não possuem apenas o papel de controlar finanças, mas também e principalmente, fornecer aos seus gestores, informações de característica quantitativas como qualitativas, oferecendo aos mesmos, segurança nas suas respectivas decisões.

Adentrando nesta ideia, Marion cita a Contabilidade como sendo

o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa. Ela é muito antiga e sempre existiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões. Com o passar do tempo, o governo começa a utilizar-se dela para arrecadar impostos e a torna obrigatória para a maioria das empresas (MARION, p. 28, 2009).

Por sua vez, ressalta-se, portanto, que a contabilidade não deve ser realizada somente para atender as exigências do fisco, mas que possui um papel muito mais importante do que essa finalidade, ela é de fundamental importância no auxílio do processo de tomada de decisões de seus administradores, absolvendo ainda todo o estado de desempenho, evolução, riscos e oportunidades da empresa.

2.1.3 Objetivos da Contabilidade

Estabelecer objetivos torna-se oportuno como o ponto de partida para uma breve constituição ao estudo proposto. Dessa forma, uma afirmação geral e que

‘a função fundamental da Contabilidade (...) tem permanecido inalterado desde seus primórdios. Sua finalidade é prover os usuários dos demonstrativos financeiros com informações que os ajudarão a tomar decisões. Sem dúvida, tem havido mudanças substanciais nos tipos de usuários e nas formas de informação que têm procurado. Todavia, esta função dos demonstrativos financeiros é fundamental e profunda. O objetivo básico dos demonstrativos financeiros é prover informação útil para a tomada de decisões econômicas’ (IUDICIBUS, p.22, 2004).

Sendo assim, Attie (2011), propõe como objetivo da contabilidade a função de promover os meios informativos e de controle com o intuito de coletar todos os dados

ocorridos na empresa e que tenham, ou possam ter, impactos e causar variações em sua posição patrimonial.

Ainda dentro da mesma linha de considerações, outra definição encontrada para melhor complementar os objetivos utilizados pela contabilidade é a utilizada por Greco et al (2006): “um dos objetivos implícitos da contabilidade é a apresentação de demonstrativos e relatórios condizentes com os estudos que os usuários pretendem efetuar, contendo os elementos informativos considerados importantes para as suas decisões”.

Uma vez estabelecido o objetivo fundamental desta ciência, é oportuno complementar que o estabelecimento de tais objetivos possui abordagens distintas, na qual uma consiste em considerar que o objetivo é fornecer aos usuários, independentemente de sua natureza, um conjunto básico de informações, que deveria atender igualmente a todos os usuários, e outra, na qual a Contabilidade deveria ser capaz e responsável pela apresentação de diferenciadas informações, atendendo especificamente cada tipo de usuário (IUDICIBUS, 2004).

Valendo-se acrescentar, nesse contexto, que os usuários da contabilidade se classificam como todas aquelas pessoas que se utilizam desta ciência, com o objetivo de obter informações sobre a situação da empresa, buscando nessas informações, respostas para suas questões relativas ao seu ramo empresarial. Tendo-se como exemplo, os próprios administradores, investidores (sócios), fornecedores, domicílios bancários, entidades governamentais, dentre outros.

Após, esta breve abordagem sobre os usuários da contabilidade, tem-se base para esclarecer que as abordagens anteriormente mencionadas, são claramente distintas, apesar de possuírem seus obstáculos, até porque cada usuário da informação contábil tem seu interesse.

Daí surge à necessidade de uma contabilidade construída de forma mais flexível, composta de ênfases diferentes neste ou naquele tipo de informação, podendo ser utilizada mais sabiamente por seus interessados, estando, contudo dentro do respeito aos respectivos princípios contábeis e da ética, sendo os mesmos os pilares dessa ciência social, cada vez mais importante dentro da sociedade empresarial. Afinal, como diz uma colocação de Marion (2009), “Uma empresa sem boa Contabilidade é como um barco, em alto-mar, sem bússola, totalmente a deriva”.

2.1.4 Princípios Contábeis

À medida que as necessidades de controle e efetivo conhecimento sobre determinado assunto foram surgindo, a contabilidade sentiu a necessidade de se submeter a regras de procedimentos as quais hoje, são rotuladas pelos chamados princípios fundamentais de contabilidade.

A despeito disso, Greco et al (2006), conceitua os “princípios de contabilidade como sendo normas que proporcionam interpretação uniforme das demonstrações contábeis”, permitindo que a contabilidade forneça informações e orientações uniformes, precisas, objetivas, praticáveis e úteis.

Para se dedicar ao seu objeto de estudo, o patrimônio, a Contabilidade utiliza-se dos seus sete princípios contábeis regulamentados através da Resolução 750, de 29 de dezembro de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade, que são:

- Princípio da Entidade;
- Princípio da Continuidade;
- Princípio da Oportunidade;
- Princípio do Registro pelo Valor Original;
- Princípio da Atualização Monetária;
- Princípio da Competência e;
- Princípio da Prudência.

Princípio da Entidade

De acordo com o Art. 4º, seção I, Capítulo II, da Resolução CFC nº 750/93, a qual dispõe sobre os princípios da contabilidade o princípio da entidade

reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos.

Ou seja, a contabilidade é executada e mantida para a entidade como pessoa completamente distinta.

Princípio da Continuidade

Sendo considerado que o tempo de duração de uma organização é indeterminado o princípio da continuidade abrange exatamente isso, pois pressupõe que a entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e apresentação dos componentes do patrimônio levam também em conta essa circunstância (Redação dada pela Resolução CFC nº 1282/10).

Princípio da Oportunidade

Segundo a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade, este princípio refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas, sendo que a falta dessa integridade pode ocasionar a perda de sua relevância, com a necessidade de ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação (Art. 6º, Redação da Resolução CFC nº 1282/10).

Princípio do Registro pelo Valor Original

Este princípio encontra-se transcrito na Resolução nº 750/93 trata do assunto em se Art. 7º, o qual determina que os componentes do patrimônio devam ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.

Princípio da Atualização Monetária

O princípio da Atualização Monetária definido pela Resolução nº 750/93, descreve em seu Art. 8º que os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento de expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Princípio da Competência

O princípio da Competência, de acordo com o Art. 9º da Resolução nº 750/93, determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem independentemente do recebimento ou pagamento, e pressupondo a confrontação de receitas e das despesas correlatas.

Princípio da Prudência

E por fim, mas não menos importante a Resolução 750/93 pressupõe sobre o princípio da prudência, o qual determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do

maior para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Dessa forma, torna-se relevante compreender que a adoção dos princípios contábeis é de grande importância para a consecução de qualquer trabalho relacionado à contabilidade dando ao mesmo, maior credibilidade e segurança na geração de informações seguras e úteis.

2.1.5 Finalidades da Contabilidade

Dentre tantas referências que a administração de uma empresa necessita atualmente para obterem referida orientação para o exercício de suas funções, pode-se ressaltar a utilização de finalidades, a qual de acordo com o Dicionário Aurélio Buarque de Holanda Ferreira possui o seguinte significado: “fim de que algo se destina a existir” (p.322, 2001). Ou seja, a existência de finalidades dentro da contabilidade, não poderia ser diferente, pois são elas que darão direção para a administração tomar determinadas decisões.

Como já descrito, a utilização da informação contábil também atribui algumas finalidades, das quais Iudícibus (2010) agrupa-as em três, consideradas básicas:

- Finalidade de Planejamento;
- Finalidade de Controle e;
- Finalidade de auxílio no processo decisório.

É dentro do controle de mercado cada vez mais competitivo e composto de mudanças bruscas e cada vez mais rápidas, que se estabelece a inclusão de uma ferramenta vital para a sobrevivência e desenvolvimento de uma entidade. Podendo ser bem colocada, desta forma, a importância da finalidade de se planejar.

Desta forma, é cabível compreender que até mesmo a decisão mais isolada necessita de grande quantidade de informações, utilizando-se desta forma o método de planejar, o qual de acordo com Iudicibus, (2010) consiste em:

vários cursos alternativos de ação e decidir qual o melhor. Planejamento (que deve ser diferenciado de simples previsão) pode abranger um segmento da empresa ou toda a empresa. [Ressalta-se ainda que] mesmo em caso de decisões isoladas sobre várias alternativas possíveis normalmente utiliza-se grande quantidade de informação contábil (IUDICIBUS, p. 05, 2010).

Torna-se desta forma um breve esclarecimento da importância de se obter um processo sólido e eficaz de planejamento, tanto dentro de uma contabilidade, como dentro do plano de administração da organização, tornando o mesmo um instrumento precioso o qual contribui indiscutivelmente na construção de base sólida de informações para tomada de decisões, no presente, com base no passado e projetando o futuro.

Complementar do planejamento, a finalidade de controle deve ser concebido como um meio de alcançar os objetivos organizacionais estabelecidos, podendo desta forma, servindo como ferramenta útil ao processo de tomada de decisões, em busca da excelência.

Nesse caso, a finalidade de controle é “o processo pelo qual a alta administração se certifica, na medida do possível, de que a organização está agindo em conformidade com os planos e políticas traçados pelos donos de capital e pela própria administração.” (IUDICIBUS, p. 05, 2010).

Ressaltando-se mais uma vez, que a finalidade mencionada é útil de diversas formas, inclusive na comunicação feita através de relatórios contábeis sendo estes um meio de verificação, avaliando a qualidade dos serviços executados pelos seus colaboradores, motivando-os a trilhar toda a organização rumo a um melhor desempenho, alvejando sempre a excelência das atividades desenvolvidas.

Através destes dois mecanismos mencionados como finalidades de contabilidade, obtém-se a finalidade de auxílio no processo decisório, o qual requer conhecimento de fatos passados e presentes e o envolvimento do gestor na implantação de medidas corretivas para a obtenção do desempenho esperado.

Sendo de vital importância para toda e qualquer entidade e usuários, o processo decisório pode ser compreendido como

o conjunto de ações que faz com que se consiga a obtenção dos objetivos desejados definidos pelo planejamento. O processo decisório ocorre pelas tomadas de decisões já planejadas e pelas tomadas de decisões corretivas quando o controle evidenciar que o caminho sendo seguido não era o planejado (IUDICIBUS, p. 06, 2010).

Acrescenta-se ainda a grande relevância da qualidade das informações contábeis utilizadas, pois as mesmas servirão de apoio para o gestor verificar de forma segura a situação da empresa, através de um melhor gerenciamento das atividades, otimizando o

aproveitamento das informações, e conseqüentemente servir de base para o auxílio do processo de tomada de decisões úteis.

Por fim, é possível compreender que a utilização destas três finalidades somente resultará em bons frutos, sendo que os mesmos em conjunto contemplam um caminho sólido e de caráter prospectivo, permitindo ao gestor e usuários da contabilidade avaliar situações e projetar soluções para acompanhar as sucessivas transformações, juntamente com o avanço da sociedade.

2.2 AUDITORIA

Com o desenvolvimento conquistado pela contabilidade durante os anos, da mesma forma as empresas também obtiveram um crescimento auxiliado pelo avanço tecnológico, resultando em uma crescente complexidade na necessidade de administrar os negócios e suas práticas, o que deu espaço para o surgimento da auditoria.

Estando associada à necessidade de confirmação dos procedimentos realizados pela contabilidade, a auditoria surge não para auditar as pessoas que prestam serviço a uma empresa, mas para fornecer aos usuários da informação contábil, uma opinião independente e objetiva de modo a agregar valor e confiabilidade a gerência e sua entidade.

2.2.1 Origem da Auditoria

De acordo com Attie (2011) a “origem do termo auditor em português, muito embora perfeitamente representado pela origem latina (aquele que ouve,ouvinte), na realidade provém da palavra inglesa *toaudit*(examina, ajustar, corrigir, certificar).”

Notícias dizem que as atividades de auditoria são originárias da Inglaterra, a qual teria iniciado a disseminação de investimentos em diversas localidades e países, tendo por consequência, o exame dos investimentos mantidos. Tendo, por conseguinte, a introdução no Brasil, em razão de investimentos trazidos a país no século XIX e aplicados, principalmente, em infraestrutura (portos, ferrovias, navegação, iluminação pública, entre outros.), base da industrialização (COMPAGNO, 2011).

Daí a necessidade de verificação dos processos realizados, com objetivo de da mais segurança e credibilidade aos investidores, evitando a possibilidade de manipulação e fraude.

2.2.2 Conceitos de Auditoria

Na concepção de Attie (2011), a “auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Na mesma linha de considerações, Hoog (2012) afirma que

a auditoria contábil é uma opinião sobre a validade das informações contábilísticas, relativas ao exercício da sociedade empresária, assegurando a credibilidade das informações das peças contábeis e a integridade do patrimônio, visando à minimização dos riscos operacionais, fiscais, societários, ambientais, trabalhistas, previdenciários, sistêmicos do mercado e outros, através de técnicas específicas (HOOG, p. 54, 2012).

Para tanto, a auditoria compreende a verificação dos processos e controles implantados pelos diversos setores de uma organização, com intenção de dar ao profissional de auditoria, bases informacionais confiáveis para a concretização de uma opinião, que auxilie os gestores.

Complementando, Gass (2013) apud Busse e Manzoki (2014) conceitua auditoria como uma atividade de avaliação independente com forte responsabilidade de assessoramento a administração, por meio de análise da adequação da eficiência (ação), eficácia (resultado), efetividade (relação custo/benefício) e da qualidade dos respectivos processos e demonstrativos.

Sendo esta uma ferramenta preciosa para a organização, a auditoria pode ser descrita como:

Um exame cuidadoso, sistemático e independente das atividades de uma empresa, de uma área ou setor, visando verificar se elas estão em conformidade como definido, planejado e/ou estabelecido anteriormente e se foram executados com eficácia, verificando ainda a adequação à consecução dos objetivos (BUSSE e MANZOKI, p. 50, 2014).

Portanto, a auditoria por si só pode ser considerada como uma ferramenta de grande utilidade no auxílio da solução e evolução de uma entidade, permitindo-a vislumbrar perspectivas futuras e concretas em relação à competitividade cada vez mais acirrada, bem

como o próprio controle administrativo dos processos gerenciados tanto internamente como externamente na rotina diária de uma sociedade empresarial.

2.2.3 Objetivos de Auditoria

Quando se propõe uma evolução no desenvolvimento de um projeto ou negócio, torna-se relevante que objetivos sejam estabelecidos, pois torna-se cada vez mais relevante a necessidade de um planejamento no estabelecimento de um rumo a ser trilhado, minimizando as chances de perda de foco e tempo.

Dessa forma, com a auditoria não poderia ser diferente, ela constitui-se de objetivos para poder desenvolver e concluir seu trabalho. Assim, para Santos (2012) o “objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários”, assegurando assim, que elas representem adequadamente a posição patrimonial correspondente ao período examinado.

O mesmo autor, ainda complementa essa afirmação, dizendo que isso é alcançado por meio de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações foram elaboradas, em conformidade, em todos seus aspectos relevantes, com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

Similar a esta afirmação Hoog (2012) complementa citando que:

o objetivo principal da auditoria é o de proporcionar credibilidade às informações divulgadas através dos balanços e demais peças contábeis pelas sociedades empresárias em geral, fazendo com que os bens, direitos e obrigações, estejam demonstrados e valorizados dentro das práticas contábeis. Este objetivo é expresso através da opinião do auditor em seu relatório de opinião (HOOG, p. 56, 2012).

É interessante como apesar de ambas as afirmações serão similares, estas esclarecem que o objetivo da auditoria baseia-se em certificar-se da veracidade das demonstrações e que tem como função primordial atender os interesses dos usuários da contabilidade.

Dentro dessa mesma perspectiva, Busse e Manzoki (2014), enfatizam que um dos principais objetivos da auditoria é:

Introduzir medidas para a correção destas, além disso, deve também fazer um amplo trabalho de análise e revisão das normativas, sendo, em alguns casos, em seu papel de assessoramento, necessária elaboração de novas instruções que permitam o contínuo aperfeiçoamento do sistema (BUSSE e MANZOKI, p.51, 2014).

Daí a importância, do profissional de auditoria estar sempre assessoramento por suas normas e procedimentos julgados em consonância a legitimidade e legalidade ética e profissional, pois seu trabalho não trata apenas de verificar documentos, mas abrange algo muito mais além, concebendo a responsabilidade de omitir opinião de auxilie os usuários da contabilidade na tomada de decisão e prescrever se necessárias medidas saneadoras na prevenção de riscos e prejuízos.

Por fim, na concepção de Attie (2011), “o objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como sendo o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada”.

Attie (2011), ainda continua sua linha de pensamento ressaltando que para o auditor satisfaça o que foi anteriormente dito, ele deve realizar uma confrontação entre critérios e procedimentos que lhe traduzam provas que lhe assegurem a efetividade dos valores apostos e procedimentos que lhe permitam assegurar a inexistência de valores ou fatos não constantes das demonstrações financeiras, resultando dessa confrontação um bom entendimento para a formação de uma opinião clara e objetiva a fim de atender os objetivos propostos inicialmente.

2.2.4 Importância da Auditoria

Valorização e reconhecimento pela sociedade são com certeza um dos objetivos de qualquer sociedade empresária nos dias de hoje, que queiram ir além de conquistar lucratividade, construir uma relação de confiança com seus colaboradores e clientes. E é nessa realidade, que as empresas devem possuir o auxílio e optar pela adoção de práticas que as levem a contribuir com a valorização e futuro do seu empreendimento.

Daí a importância da consecução de processos de auditoria. Complementando ainda essa ideia Hoog (2012), afirma que “todas as organizações que possuem auditoria acabam sendo apreciadas em suas relações com o mercado com mais segurança, haja vista que os

auditores, na execução de seus trabalhos, acabam sendo avalistas das informações destas organizações”.

Interessante mencionar nesse contexto, que muitas vezes o profissional de auditoria é visto por seus auditados como alguém que vai se intrometer no trabalho já desenvolvido em determinada área, por muitas vezes irão prejudicar ou tornar mais moroso o procedimento exercido, sem qualquer razão aparente.

Sendo possível esclarecer novamente que a função primordial do auditor não é investigar, nem identificar fraudes, mas que o mesmo possui como obrigação analisar os dados apresentados pela companhia e verificar se eles estão compatíveis com os princípios contábeis utilizados naquele país e, se ainda se estes refletem a realidade patrimonial e financeira da empresa (COMPAGNO, 2011).

Da mesma forma Attie (2011) pode ser citado na ideia de reforçar que o objetivo de um exame normal de auditoria sobre as demonstrações financeiras ou mesmo um setor de uma companhia é expressar uma opinião acerca da propriedade das mesmas, e, portanto, não é destinado especificamente a desvendar fraudes e outras irregularidades.

Interessante confirmar que apesar de não ser objetivo da auditoria encontrar fraudes, a mesma contribui essencialmente no auxílio à administração no combate de possíveis fraudes na identificação de erros.

Dessa forma Hoog, relata:

dentro do novo contexto globalizado, a auditoria, por se envolver na avaliação ampla dos procedimentos organizacionais, mesmo mantendo a sua necessária independência, está deixando de ser uma atividade somente investigadora e certificadora, para ser mais participativa, sob a forma de, quiçá, assessoria, no desempenho empresarial e gestão estratégica de negócios apontando as falhas e seus reflexos e, se for cabível, prescrevendo medidas saneadoras nas organizações, de fins econômicos ou não, auditadas (HOOG, p.61, 2012).

É dentro desse contexto de globalização, que a complexidade desenvolvida pelas organizações tem contribuído cada vez mais ao longo dos anos para a evolução notável dos processos de auditoria. Os quais contribuem indiscutivelmente no dia a dia das empresas no que se refere à eliminação de desperdício de tempo e espaço e prevenção de ameaças ou mesmo oportunidades.

Para Crepaldi

como a globalização e a necessidade crescente de otimização de resultados, as empresas estão buscando cada vez mais a identificação de oportunidades e estratégias para minimizar riscos aos seus negócios, eficiência em suas operações e um nível adequado de controle e retorno aos seus investimentos (CREPALDI, p. 97,2000.).

Nesse quadro de crescentes mudanças e competitividade, a auditoria tem mostrado sua importância no fato de que as empresas não estão mais enxergando como uma obrigatoriedade ou custo, mas como uma ferramenta eficaz no processo de tomada de decisão, e sendo ainda um identificável diferencial no mercado de concorrências cada vez maior.

2.2.5 Gêneros da Auditoria

Tendo como decorrência, diferentes necessidades na verificação de processos, a auditoria apresenta-se por formas diversas, cada uma delas com suas peculiaridades.

Na relação entre auditoria e entidade, a auditoria se distingue entre externa (independente) e auditoria interna.

2.2.5.1 Auditoria Interna

A ausência de controles adequados nas empresas, independente de seu porte, pode comprometer sua saúde, expondo a inúmeros riscos, erros e desperdícios, é nesse contexto que surge uma ferramenta de grande relevância para a organização: a auditoria interna.

Franco apud Hoog (2012) assim define auditoria interna: “é aquela exercida por funcionário da própria empresa, em caráter permanente”, exercendo uma postura técnica e de assistência diária a empresa.

De acordo com o Instituto de Auditores Internos do Brasil – AUDIBRA:

auditoria interna é uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (*assurance*) e de consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos adotando uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle, e governança corporativa (AUDIBRA, p.09, 2004).

Ainda dentro dessa mesma linha de considerações Hoog (2012) afirma que a auditoria interna é aquela em que o serviço é praticado por contadores empregados das sociedades que os contratam para tal. O mesmo autor ainda complementa dizendo que o profissional está impedido de dar uma opinião confiável aos interessados, sobre as demonstrações contábeis encerradas, devido sua condição de empregado e consequente falta de independência.

A despeito disso, a Norma Brasileira de Contabilidade e sua Interpretação Técnica-NBC TI 01, mais especificamente seu item 12.1.1.3, diz que:

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 entidade no cumprimento de seus objetivos (NBC TI 01, Item 12.1.1.3, p. 06, 2004).

Dessa forma, pode-se compreender que a auditoria interna apesar de ser uma atividade recente nas organizações, trata-se de grande importância no fato que o grau de crescimento dos negócios cresce cada vez mais, havendo a necessidade do seu acompanhamento e lhe atribuir um papel de certificação dos procedimentos realizados pela administração e seus colaboradores.

A seguir na figura 1, pode-se observar um organograma que pode demonstrar de forma clara e objetiva a localização da auditoria interna dentro da organização:

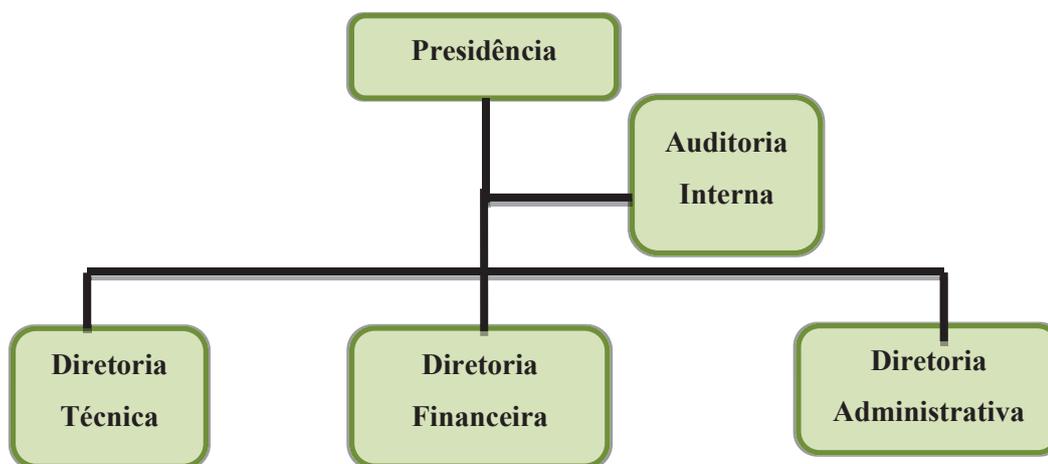


FIGURA1-Organograma setorial do órgão de auditoria interna
Fonte: Adaptado de Almeida (p.30, 2003).

Podendo-se ver que a auditoria interna tem um papel de grande relevância dentro da organização, trabalhando em parceria com seus administradores e especialistas.

2.2.5.1.1 Objetivos da Auditoria Interna

Compreendendo a condição da auditoria interna dentro da organização, fica possível visualizar seu objetivo de prestar ajuda à administração, possibilitando-lhes o conhecimento de como são desenvolvidas as atividades, oferecendo ainda condições para um desempenho adequado das atividades rotineiras, através de análises e recomendações.

Conforme o Conselho Federal de Contabilidade, a auditoria interna tem como objetivo agregar valor ao resultado da entidade, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos como um todo, por meio da recomendação de soluções para as não conformidades apontadas nos relatórios.

Da mesma forma Crepaldi (2000) descreve que o objetivo da auditoria interna consiste em “assessorar a Superintendência ou Diretoria, para que esta possa ter uma atuação mais eficiente, na consecução dos objetivos da empresa”.

Assim, reforça-se a contribuição significativa da auditoria interna para a gestão eficaz dos negócios, sendo esta uma ferramenta de alavancagem de resultados e controle de processos.

Torna-se relevante ainda complementar, quanto às vantagens da auditoria interna na empresa. Este aspecto é comentado por Franco e Marra (2001), que contribuem dizendo que “a vantagem da auditoria interna é a existência dentro da própria organização, de um departamento que exerce o permanente controle prévio, concomitante e consequentemente de todos os atos da administração”.

Por outro lado, a respeito da desvantagem da mesma, sustentam:

a desvantagem da auditoria interna é o risco de que os funcionários do departamento de auditoria sejam envolvidos pela rotina do trabalho e só examinem aquilo que lhe é oferecido para exame. Além disso, os laços de amizade e o coleguismo que podem advir entre funcionários desse departamento e dos demais setores da empresa poderão provocar um arrefecimento no rigor dos controles e na fiscalização dos serviços. Essa situação poderá gerar desvirtuamento da função e contribuir para a perda de força moral que os auditores internos devem ter em relação a todos os demais elementos que atuam na empresa, inclusive aos administradores (FRANCO e MARRA, p. 219, 2001.).

Tendo uma permanência maior dentro da empresa, permite ao profissional que faça um planejamento maior do seu trabalho, acompanhando seus resultados, apresenta-se como uma grande vantagem. Mas como nem tudo constitui-se em vantagens, a influência das amizades geradas pela convivência diária pode lavar ao desvirtuamento de funções atribuídas, prejudicando assim o desenvolvimento das tarefas.

Para isso, faz-se necessário que a administração obtenha ao menos periodicamente uma opinião que fuja aquela elaborada por funcionários, uma opinião independente, sem que haja vínculo empregatício. Daí a necessidade da auditoria externa.

2.2.5.2. Auditoria Externa/ Independente

A NBC T 11, no seu Item 11.1, conceitua a auditoria externa da seguinte forma: “a auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica”.

O auditor externo/independente verifica, portanto, se as demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos.

De acordo com Franco e Marra (2001) também define auditoria externa, como sendo “aquela realizada por profissional liberal, auditor independente, sem vínculo de emprego com a entidade auditada e que poderá ser contratado para auditoria permanente ou eventual”.

Um dos principais motivos que levam a uma instituição contratar o serviço de um profissional de auditoria externa é a obrigação legal devida.

A Lei das S/A nº 177 e §3º (1976), determina a obrigatoriedade das demonstrações financeiras das companhias abertas serem auditadas por auditores independentes:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§3º. As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas à auditoria por auditores independentes nela registrados (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Ainda conforme Hoog (2012) auditoria externa é aquela em que o serviço é praticado por contadores que atuam por conta própria, credenciados por órgão específicos (Conselho Regional de Contabilidade (CRC), Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Banco Central do Brasil (BACEN) entre outros).

Os autores ainda ressaltam que tais profissionais por não possuírem vínculo empregatício, subordinação e qualquer outra ligação de interesse pessoal, além do trabalho específico de auditoria, acabem sendo reconhecidos pelo mercado como auditores com independência para expressar uma opinião imparcial sobre a adequação ou não das demonstrações e demais procedimentos dos controles internos.

Dado o exposto vale-se lembrar que a auditoria externa não é realizada para detectar fraudes ou mesmo interferir na administração da empresa. Naturalmente, no decorrer do processo, o auditor poderá se deparar com distorções ou até mesmo indícios de fraude, mas seu objetivo não é este.

2.2.5.2.1 Objetivos da Auditoria Externa

Hoog (2012) definem que o objetivo geral da auditoria independente está em obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, para que o mesmo expresse sua opinião de que as demonstrações foram elaboradas, em todos seus aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável, e que assim possa apresentar relatório sobre as demonstrações contábeis.

De forma sucinta pode-se compreender que o objetivo do profissional de auditoria externa na empresa auditada, é emitir sua opinião sobre as demonstrações contábeis examinadas. Ainda dentro desse contexto, a Norma Brasileira de Contabilidade- NBC TA 200 que trata dos objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com as normas de auditoria estabelece em seu item 3.0, que:

o objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião (NBC TA 200, Item 3.0, p.53, 2009).

Interessante finalizar que as mesmas vantagens e desvantagens da auditoria interna se aplicam a auditoria independente, até porque tais profissionais desenvolvem sua independência na realização de seu trabalho, obtendo uma formulação de opinião mais confiante e livre de constrangimento diante da administração da entidade.

E da mesma forma possui desvantagens, por seu tempo limitado no desenvolvimento do trabalho muitas vezes não ser o suficiente para a se chegar a uma conclusão com eficácia e livre de erros.

Dentro desse contexto é cabível anexar à importância de se estabelecer a rotatividade do profissional, para que o mesmo não construa um vínculo com a empresa auditada.

Dessa forma, a Instrução 509 de 16 de novembro de 2011, em seu Art. 31-A, §2º determina que:

a auditoria independente procede à rotação do responsável técnico, diretor, gerente e de qualquer outro integrante da equipe de auditoria com função de gerência, em período não superior a 5 (cinco) anos consecutivos, com intervalo mínimo de 3 (três) anos para seu retorno (Art. 31-A, §2º, p. 02, 2011).

É importante frisar que a existência de auditoria externa não elimina a necessidade da auditoria interna e tampouco a recíproca é verdadeira, já que suas funções e objetivos são diferentes.

2.2.5.3 Auditoria Interna versus Auditoria Externa/Independente

Embora ambas possuam objetivos semelhantes é válido destacar suas diferenças para melhor compreendê-las. Assim, segundo Almeida (2003) as principais diferenças entre o auditor interno e externo podem ser observadas no Quadro 1, disposto a seguir:

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;
<p>Os principais objetivos são:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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; 	<p>- 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 as origens e aplicações de recursos 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;</p>
- Maior volume de testes (tem maior tempo na empresa para executar os serviços de auditoria).	- Menor volume de testes, já que o auditor externo esta interessado em erros que individualmente ou cumulativamente possam alterar da maneira substancial as informações das demonstrações contábeis.

Quadro 1-Principais diferenças entre Auditoria Interna e Auditoria Externa

Fonte: Adaptado de Almeida (p. 30, 2003).

Entende-se assim, que a diferença entre ambas é distinguida pelo grau de dependência, através do vínculo criado entre a empresa e a auditoria e de seus graus de profundidade (extensão) de seus trabalhos, mas que apesar de suas distinções as mesmas possuem interesses comuns que resultam na conexão sadia existente no trabalho realizado.

2.2.6 Planejamento de Auditoria

No contexto de sociedade empresária, torna-se cada vez mais imprescindível para se tornar atitudes bem fundadas e de com acordo com os objetivos estabelecidos a consecução e desenvolvimento de um planejamento. Uma vez que o mesmo garante o sucesso ou fracasso de um empreendimento, e da mesma forma o processo de auditoria para ser concluído com

sucesso e em tempo hábil, é necessário que se estabeleça um planejamento coordenado e eficiente.

Ao referir-se a tal assunto, Hoog (2012) pressupõe que o processo de planejamento trata-se do ordenamento de todas as etapas do trabalho, com o intuito de se evitar as perdas de tempo na condução dos trabalhos, preparando o cliente a ser auditado para que o mesmo tenha todas as informações e documentos quando da chegada da auditoria para os trabalhos a serem realizados.

Ressalta-se de grande importância que a auditoria deve sempre realizar seus procedimentos de acordo com aspectos legais. Sendo assim, a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 11.4 –Planejamento de Auditoria, aprovada pela Resolução CFC 820 em dezembro de 1997, em seu Item 11.4.1.2., “o auditor deve planejar seu trabalho consoante as Normas Profissionais de Auditor Independente e esta norma, de acordo com os prazos e os demais compromissos contratualmente assumidos com a entidade”.

De acordo com Attie (2011) o planejamento dentro da auditoria deve ser estabelecido antecipadamente com um nível de detalhes suficientes, focalizando a essência do seu significado global. Visto que o planejamento deve basear-se em previsões e estimativas do que vinha a ocorrer, até porque além de objetivos e métodos a serem estabelecidos, é preciso se preocupar, tanto quanto possível, com os obstáculos, dificuldades e problemas que podem advir e obstruir a consecução dos objetivos definidos.

Assim observa-se a importância de se considerar todos os fatores relevantes na realização dos trabalhos, que segundo a NBC T 11.4, em seu Item 11.4.1.4 são os seguintes:

- a) O conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade e as alterações procedidas em relação ao exercício anterior;
- b) O conhecimento detalhado do sistema contábil e dos controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
- c) Os riscos de auditoria e identificação das áreas importantes da entidade quer pelo seu volume de transações, quer pela complexidade de suas atividades;
- d) A natureza, oportunidade extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- e) A existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;
- f) O uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos;
- g) A natureza, conteúdo e oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues à entidade; e
- h) A necessidade de atender prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para entidade prestar informações aos demais usuários externos (NBC T 11.4, em seu Item 11.4.1.4, p.05, 2003).

Os conhecimentos adquiridos pela auditoria antes de executar suas atividades são de extrema relevância para que ele possa programar os procedimentos a serem aplicados, bem como a extensão e distribuição destes procedimentos.

Segundo Attie (2011) o planejamento é o alicerce sobre o qual todo trabalho deve ser fundamentado e funciona como um mapa estrategicamente traçado para atingir seus objetivos. A montagem do planejamento pressupõe uma estrada predeterminada, num rumo identificado, estabelecido e analisado, daí surge à necessidade de se compreender os objetivos do planejamento da auditoria.

Dentro desse contexto, o Item 11.4.2 da NBC T 11.4 – Planejamento da Auditoria estabelece os principais objetivos do planejamento de auditoria:

- a) obter conhecimento das atividades da entidade, para identificar eventose transações relevantes que afetem as Demonstrações Contábeis;
- b) propiciar o cumprimento dos serviços contratados com a entidade dentro dos prazos e compromissos, previamente, estabelecidos;
- c) assegurar que as áreas importantes da entidade e os valores relevantes contidos em suas demonstrações contábeis recebam a atenção requerida;
- d) identificar os problemas potenciais da entidade;
- e) identificar a legislação aplicável à entidade;
- f) estabelecer a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames a serem efetuados, em consonância com os termos constantes na sua proposta de serviços para a realização do trabalho;
- g) definir a forma de divisão das tarefas entre os membros da equipe de trabalho, quando houver;
- h) facilitar a supervisão dos serviços executados, especialmente quando forem realizados por uma equipe de profissionais;
- i) propiciar a coordenação do trabalho a ser efetuado por outros auditores independentes e especialistas;
- j) buscar a coordenação do trabalho a ser efetuado por auditores internos;
- k) identificar os prazos para entrega de relatórios, pareceres e outros informes decorrentes do trabalho contratado com a entidade (NBC T 11.4, em seu Item 11.4.2, P.07, 2003).

Em virtude do que já foi mencionado, é necessário que se faça menção de que para que os objetivos propostos sejam alcançados é essencial à elaboração de um eficiente planejamento de auditoria dando espaço ao desenvolvimento de um programa completo, eficaz e racional.

2.2.7 Programas de Auditoria

O auditor ao realizar o planejamento de auditoria, deverá também documentá-lo de maneira geral e preparar então, os programas de trabalho por escrito que serão empregados no setor ou área a ser auditada dentro de uma organização.

Segundo Hoog (2012), os programas de auditoria “tratam da definição do escopo de trabalho de auditoria a ser conduzido dentro de uma determinada área ou processo dos controles internos da sociedade empresária a ser auditada”.

Similar a esta afirmação o Item 7.0 da NBC T 11 - IT, diz que “o programa de auditoria deve ser preparado por escrito ou por outro meio de registro, o que facilita o entendimento dos procedimentos de auditoria a serem adotados e propicia uma orientação mais adequada para a divisão do trabalho”, isso tudo de forma clara e inequívoca, para que todos os objetivos sejam alcançados.

Dentro do mesmo contexto já contextualizado, Almeida (2003) afirma que normalmente, as firmas de auditoria preparam programas-padrões, a serem preenchidos por seus executores, isso destinado a todas as áreas das demonstrações financeiras e também para outros assuntos relacionados com o exame de auditoria (planejamento, supervisão, riscos em auditoria, avaliação do controle interno, entre outros).

De acordo com o exposto, pode-se compreender que o programa de auditoria é um roteiro detalhado e elaborado pelos profissionais para que o mesmo seja executado, com objetivo de viabilizar as informações necessárias, decorrentes para a formulação de uma opinião baseada em fatos coerentes e confiáveis sobre o seu objeto de exame.

2.2.8. Procedimentos de Auditoria

Para que o auditor possa ao final de seu trabalho trazer como resultado um de forneça credibilidade aos seus usuários, ele deve após definir o programa de auditoria a ser utilizado, definir de forma clara e concisa quais os procedimentos serão adotados em cada fase da auditoria.

Procedimentos de auditoria são compreendidos por Attie (2011) como “as investigações técnicas que, tomadas em conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras ou sobre o trabalho realizado”.

Bem como Almeida (2003) prossegue dizendo que os procedimentos de auditoria “representam um conjunto de técnicas que o auditor utiliza para colher as evidências sobre as informações das demonstrações financeiras”.

Pode-se dizer dessa forma que os procedimentos de auditoria devem ser adequados a cada caso atestando e identificando a validade de qualquer afirmação, até que a obtenção de provas materiais que comprovem uma afirmação a ser alcançada.

É nessa validade de informações que o auditor deve incluir procedimentos substantivos, os quais de acordo com o Item 4 da Resolução CFC nº 1.214/2009 são “procedimentos de auditoria planejados para detectar distorções relevantes no nível de afirmações”.

Tais procedimentos são relevantes, pois existe o caráter de subjetividade na avaliação de risco pelo auditor que envolve julgamento profissional, ocorrendo o risco de não se identificar todas as distorções relevantes, além do fato, de que os controles internos possuem limitações inerentes pela administração, que normalmente esta em posição privilegiada para burlar controles (LONGO, 2011).

Ainda e acordo com a Resolução anteriormente citada, os procedimentos substantivos incluem:

- Testes de detalhes (de classes e transações, de saldos de contas e de divulgação); e
- Procedimentos analíticos substantivos.

Com base nisso, pode-se dizer que os procedimentos de auditoria precisam estar atrelados ao objetivo que se quer atingir. Desta forma Attie (2011) complementa dizendo que se os objetivos são a meta a serem alcançados, os procedimentos são o caminho que levam à consecução desses objetivos.

Muitos são os procedimentos existentes e realizados dentro da auditoria, daí a importância do profissional definir a natureza, extensão e profundidade dos procedimentos necessários, até a obtenção de provas materiais de informações persuasivas que compõem satisfatoriamente do fato alvo de exame.

De acordo com Longo (2011) os principais procedimentos de auditoria compreendem:

- Inspeção;
- Observação;
- Confirmação Externa;
- Recálculo;
- Análise Documental;

- Procedimentos Analíticos, e;
- Indagação.

Inspeção

Em concordância com a NBC TA 500, a inspeção envolve o “exame de registros ou documentos, internos ou externos, em forma de papel, forma eletrônica ou outras mídias, ou o exame físico de um ativo”.

Para complementar essa afirmação, Almeida (2003) dispõe sobre os documentos internos, os quais são produzidos pela própria empresa, bem como os documentos externos, que são fornecidos por terceiros à empresa, comprovando algum tipo de transação, citando-se como exemplo as notas fiscais, contratos e duplicatas de fornecedores.

Na concepção de Franco e Marra (2001), quando os bens estão em poder da empresa, cabe ao auditor inspecioná-los para assegurar-se de sua real existência, sendo examinados e identificados a fim de comprovar sua localização e utilização, bem como sua permanência na empresa.

O mesmo autor ainda afirma, que a inspeção física, não garante que o bem examinado seja de propriedade da empresa, daí a importância de se realizar o exame e documentos, colocando em confronto essas informações, como meio de esclarecimento de dúvidas e um trabalho livre de erros.

Observação

A observação consiste no exame do processo ou procedimento executado por outros, tendo como exemplo, a observação pelo auditor da contagem do estoque pelos empregados da entidade ou da execução de atividades de controle (NBC TA 500).

Este procedimento apesar de não possuir muitas dificuldades, possibilita ao auditor a um melhor entendimento dos negócios da empresa, permitindo perceber visualmente a adequabilidade dos processos realizados pela entidade.

Algo que pode limitar esse procedimento consolidado na opinião anterior, segundo Yoshitake (2012) é que sim, a observação fornece evidência de auditoria a respeito da execução do processo ou procedimentos, mas que pode ser limitado ao ponto em que a observação ocorre e pelo fato de que o ato de alguém ser observado pode afetar diretamente a maneira como o processo ou procedimento é executado no momento.

No entendimento de Yoshitake (2012) “os procedimentos de indagação e confirmação tratam da obtenção de informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da entidade”.

Considera-se de grande relevância esse procedimento para o trabalho de auditoria, sendo que essa técnica consiste em uma fonte de evidências fortes, em razão das informações serem provenientes de fontes independentes à empresa.

Segundo a NBC TA 500, uma “confirmação externa representa evidência de auditoria obtida pelo auditor como resposta escrita de terceiro (a parte que afirma) ao auditor, em forma escrita, eletrônica ou outra mídia”.

Importante salientar ainda dentro desse mesmo contexto, que as respostas concebidas por este meio, são de grande relevância na verificação da adequacidade da informação solicitada.

Dentre tantas formas de confirmação, Yoshitake (2012) atribui ao contexto uma ilustração através do Quadro 2, que pode auxiliar na compreensão das fontes para confirmação de cada tipo de informação.

INFORMAÇÃO	FONTES PARA CONFIRMAÇÃO
Ativos	
-Disponibilidades em Banco	O Banco individual
-Clientes	O cliente específico
-Estoques em consignação	O consignatário individual
-Estoques em armazéns públicos	O armazém publico específico
Passivos	
-Fornecedores	Conta de cada fornecedor
-ICMS a recolher	Secretaria da Receita Estadual
-Provisão para contingência	Assessoria tributária

Quadro 2-Fontes de confirmação.

Fonte: Yoshitake, p.282, 2012.

Franco e Marra (2001) entendem como uma forma de obtenção de confirmação com terceiros, que a empresa especia cartas dirigidas a empresas ou pessoas com as quais mantém relações de negócios, solicitando a confirmação, em carta dirigida diretamente ao auditor.

Ou seja, as cartas são escritas e assinadas pela empresa, mas suas respostas devem ser endereçadas diretamente ao profissional de auditoria, sendo que o mesmo confrontará tais

respostas com os registros da empresa, dando ao auditor condições para avaliar o grau de correção, se necessário, da empresa.

Como contribuição de Franco e Marra (2001) compreende-se em anexo, alguns modelos de cartas destinados a clientes, utilizadas para o procedimento tratado acima.

Recálculo

Segundo a NBC TA 500, o recálculo “consiste na verificação da exatidão matemática de documentos ou registros, podendo ser realizado manual ou eletronicamente”.

Bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade apud Yoshitake (2012), o “cálculo corresponde á conferência da exatidão aritmética de documentos, comprobatórios, registros e demonstrações contábeis e outras circunstâncias”.

Almeida (2003) na concepção de que o auditor efetue diversos cálculos em todo o processo de elaboração das demonstrações, evidencia que um erro de cálculo pode ocasionar uma informação errônea, surgindo daí a necessidade de conferência desses cálculos,

Apesar de não estar atribuído ao papel da auditoria encontrar fraudes, é preciso lembrar que o erro, ocasionado por falta de atenção ou má fé, pode estar presente.

Devendo o auditor, de acordo com Franco e Marra (2001) não confiar em somas de cálculos que lhe são apresentadas de primeiro momento.

Assim:

cabe ao auditor conferir, com a profundidade que seu bom senso e acuidade recomendarem, somas e cálculos constantes de livros e papéis que lhe forem apresentados. Isso deve entendido às parcelas do inventário, aos cálculos de depreciação e amortização, aos cálculos de despesas financeiras ou seguros a vencer e outras do gênero. Sem esquecer que as próprias demonstrações contábeis (...), também devem ser rigorosamente conferidas (FRANCO e MARRA, p. 310, 2001).

Análise Documental

Attie (2011) descreve que esse procedimento é voltado para o “exame de documentos que comprovem transações comerciais ou de controle”.

Para complementar essa afirmação coloca-se a ideia de Franco e Marra (2001), a qual salienta que o auditor deve verificar a legitimidade e autenticidade de tais documentos, não devendo se satisfazer com a simples verificação do lançamento dentro da contabilidade, mas

deve ir além, isto é, examinar detidamente o documento que justifica, ou deu origem, ao lançamento.

Nessa mesma linha de considerações, considera-se que o auditor deve ter sempre em mente:

- a) Autenticidade: poder de discernimento para verificar se a documentação examinada é fidedigna e merece fé.
- b) Normalidade: determinação de que a transação realizada é adequada em função da atividade da empresa.
- c) Aprovação: Verificação de que a transação e a documentação-suporte forem efetivamente aprovadas por pessoas em níveis adequados e responsáveis.
- d) Registro: Comprovação de que o registro das operações é adequado em função da documentação examinada e de que esta refletida contabilmente em contas apropriadas (ATTIE, p. 216, 2011).

Procedimentos Analíticos

No entendimento de Longo (2011), procedimentos analíticos compreendem determinações de variações (real x orçado, real do período corrente x real do período anterior), de relações entre dados financeiros e não financeiros (margem bruta, perda histórica com clientes).

A NBC TA 500 orienta que os procedimentos analíticos “consistem em avaliação das informações feitas por meio de estudo das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros”.

Em uma terceira perspectiva, tais procedimentos implicam em verificar o comportamento de valores significativos, através de índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vista a identificar situações ou tendências atípicas (YOSHITAKE, 2012).

Podendo-se compreender diante das atribuições expostas, que o auditor obtém através deste procedimento informações com o propósito de identificar e obter explicações para toda e qualquer mudança significativa ou anormal identificada.

Dessa forma, o auditor deve considerar, de acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade:

- O objetivo dos procedimentos e o grau de confiabilidade dos resultados alcançáveis;
- A natureza da entidade e o conhecimento adquirido nas auditorias anteriores, e;
- A disponibilidade de informações, sua relevância, confiabilidade e comparabilidade.

Indagação

Os procedimentos de indagação consistem, de acordo com a NBC TA 500, na busca de informações junto a pessoas com o conhecimento financeiro e não-financeiro, dentro e fora da entidade. Continua ainda na afirmação de que tal procedimento pode incluir desde indagações escritas formais até orais informais.

Na concepção de Attie (2011) esse procedimento é, provavelmente, o método de coleta de informações de que o auditor mais utiliza, tanto na obtenção de conhecimento sobre o sistema de controle interno, quanto na obtenção de dados e identificação de várias tarefas executadas ou ainda explicações necessárias às matérias em exame pelo auditor.

Relevante compreender que tal procedimento deve ser aplicado várias vezes a diferentes pessoas, com a intenção de se obter uma análise criteriosa entre elas, constituindo um conhecimento profundo e adequado sobre determinado assunto.

Nessa perspectiva, uma afirmação de Yoshitake (2012) é cabível na alternativa, que as respostas podem fornecer informações significativamente divergentes das informações obtidas pelo auditor, por possibilidade de burla dos controles. Tal situação tende a fornecer uma base para que o auditor modifique ou realize procedimentos adicionais de auditoria.

Para Attie (2011) o principal objetivo desse procedimento é obter as informações necessárias ao andamento do trabalho do auditor.

Confirma-se assim, a importância de se estabelecer durante essa prática, um método de respeito mútuo, entre auditor e pessoal alvo de indagação, para que se adote um desenvolvimento profissional baseado na ética e confiança, quanto aos conhecimentos de cada trabalho.

Ressaltando por fim, a importância da utilização adequada dos procedimentos de auditoria para a obtenção adequada de informações livre de erros para servirem de base confiável para a formulação adequada dos papéis de trabalho do profissional de auditoria.

2.2.9 Papéis de Trabalho

Um processo de elevada responsabilidade, como o desenvolvido pelo auditor, necessita ser mantido por meio de evidências obtidas que justifiquem a conclusão de seu trabalho, daí a importância dos papéis de trabalho do auditor.

A NBC T 11, em seu Item 11.1.3.1, define os papéis de trabalho como:

Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com as informações e provas coligidas pelo auditor, preparados de forma manual, por meios eletrônicos ou por outros meios, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião (NBC T 11, p.04, 2003).

São os papéis de trabalho que servirão de base na confecção do relatório e consequente parecer do auditor.

Attie (2011), também define papéis de trabalho como “o conjunto de formulários e documentos que contêm as informações e apontamentos obtidos pelo auditor durante seu exame, bem como as provas e descrições dessas realizações, constituindo a evidência do trabalho executado e fundamento de sua opinião”.

Os papéis de trabalho devem ser compreendidos como sendo a prova de como foram conduzidos os trabalhos de campo e de que forma o auditor concluiu suas tarefas (HOOG, 2012).

Para Almeida (2003), os principais objetivos dos papéis de trabalho são:

- Atender às normas geralmente aceitas;
- Acumular as provas necessárias para suportar o parecer do auditor;
- Auxiliar o auditor durante a execução do trabalho;
- Facilitar a revisão por parte do auditor responsável, a fim dele assegurar-se de que o serviço foi efetuado de forma correta;
- Servir como base para avaliação dos auditores;
- Ajudar no trabalho da próxima auditoria (um conjunto de papéis de trabalho bem preparados serve de guia na auditoria do outro exercício social, concorrendo para que ela seja conduzida da forma mais eficiente);
- Representar na Justiça (no caso de ser movida uma ação contra o auditor ou a firma de auditoria) as evidências do trabalho executado (ALMEIDA, p. 88, 2003).

De acordo com Franco e Marra apud Hoog (2012) a finalidade principal dos papéis de trabalho do auditor é a de servir como base e sustentação da opinião do auditor. São eles os testemunhas do trabalho que o auditor efetuou, a forma como foi realizado, foi registrado e documentado as conclusões chegadas pelo profissional.

Na concepção de Attie (2011) o layout dos papéis de trabalho deve incluir, obrigatoriamente, espaço que determine o nome da unidade, departamento, empresa, área q que se refere, espaço para codificação do papel de trabalho, espaço para evidenciação de quem o preparou, revisou, aprovou e datas. Ou seja, eles devem ser completos e detalhados o

suficiente para que o auditor possa compreender o trabalho realizado e a partir deste concluir seu parecer.

Os aspectos fundamentais dos papéis de trabalho podem-se destacar, segundo Attie (2011):

- Completabilidade: onde os mesmos necessitam ser completos por si só;
- Objetividade: necessitam ser objetivos e demonstrar os caminhos trilhados pelo auditor;
- Concisão: precisam ser concisos, de forma que todos entendam sem a necessidade da presença de quem os preparou;
- Lógica: devem ser elaborados segundo o raciocínio lógico, apresentando a sequência natural dos fatos e objetivo a ser atingido;
- Limpeza: necessário esmero na sua preparação, eliminando-se todas e quaisquer imperfeições e incorreções.

Ressalta-se assim, a grande importância levantada pelos papéis de trabalho do auditor. Havendo dessa forma, a necessidade de uma organização de referida ferramenta, facilitando assim o trabalho executado pelo auditor, na verificação dos controles internos e consequentes relatórios.

2.2.10 Relatórios da Auditoria

Após a conclusão de todos os procedimentos de auditoria, devidamente detalhados em seus respectivos papéis de trabalho, o auditor informa os usuários sobre seu trabalho concluído, isto por meio do relatório de auditoria.

Conforme Longo (2011) o relatório de auditoria é a expressão utilizada para se referir ao produto final emitido pelo auditor em decorrência de sua auditoria das demonstrações e que contém a sua opinião.

É nesse produto final de todo trabalho realizado pelo auditor, que os usuários das tais informações terão em mãos a ferramenta necessária para a obtenção dos acertos necessários evidenciados na opinião do auditor, para poder desta forma continuar desenvolver diariamente suas tarefas.

O principal relatório do auditor resume-se em seu parecer. O qual conforme a NBC T 11, em se Item 11.3.1.1. “é o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas”.

O parecer da auditoria, na concepção de Attie (2011), “é o instrumento pelo qual o auditor expressa sua opinião, em obediência às normas de auditoria, onde após a realização de todo o trabalho de campo, reunindo provas e evidências necessárias, o auditor determina seu entendimento sobre a representatividade e o conjunto dos mesmos”.

Assim, o parecer representa o produto final do trabalho do auditor.

Almeida (2003) chama a atenção que o parecer, em condições normais, contém três parágrafos:

1º Parágrafo: Determina e referencia o propósito de trabalho do auditor e a responsabilidade por ele assumida;

2º Parágrafo: Determina a abrangência do trabalho de auditoria e a forma pelo qual o trabalho foi direcionado.

3º Parágrafo: Determina a opinião do auditor sobre o trabalho realizado.

Attie (2011) complementa essa condição, quando se refere que pode ocorrer a inclusão de um ou mais parágrafos, em que o auditor realiza seus comentários ou referências a notas explicativas de possíveis divergências ou discordâncias em relação às demonstrações ou ao trabalho realizado.

Ressalta-se por fim, que o parecer do auditor é fruto da consecução de todos os procedimentos já realizados, o que inclui também a observância ao controle interno abordado pela organização, para que desta forma sua opinião seja livre de possíveis distorções e estabeleça de forma clara e objetiva uma conclusão que auxilie seus administradores na consecução diária de seus trabalhos e decisões.

2.3 CONTROLE INTERNO

Diante da realidade empresarial, onde o aproveitamento máximo do tempo torna-se cada vez mais indispensável, para a garantia da capacidade da empresa em relação a sua eficiência, o planejamento de um controle interno eficaz contribui efetivamente no papel de transformação interna nas organizações.

2.3.1 Conceito de Controle Interno

Tendo em vista a realidade que encontramos, onde a missão de permanecer ativo no mercado, cada vez mais competitivo, a utilização do controle interno de suas organizações possibilitam o maior desenvolvimento visando à eficiência das operações e informações das mesmas.

O Controle Interno de acordo com Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 016, Item1 (2008) é visto como “suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade”.

Assim, torna-se relevante sustentar um controle interno eficaz, para que o mesmo não forneça informações distorcidas aos seus gestores, podendo levá-los a tomar decisões erradas para a empresa.

Outra decisão colocada por Almeida (2003) contempla a ideia de que o controle interno representa uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis (informações) confiáveis e auxiliar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Uma terceira definição de controle interno é mencionado pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) (1995) apud Corbari e Macedo (2012):

o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração (CORBARI e MACEDO, p.73, 2012).

Diante dos conceitos expostos, é interessante notar, que o controle interno não é necessariamente um sistema complexo de rotinas e procedimentos que deve ser burocraticamente implantado, para que funcione.

O controle, conforme Chiavenato (2008) é importante na medida em que assegura que aquilo que foi planejado e organizado realmente cumprisse os objetivos pretendidos.

É em outras palavras, um certificado de que as coisas foram executadas de acordo com os planos, esquemas e ordens transmitidas. Compreende-se dessa forma que o administrador deve possuir a arte e a sensibilidade de implantar sistemas de controle que apresentem uma

relação custo- benefício favorável e suportável para cada empresa em particular (IBRACON, p.98, 2000).

Os controles, então, possuem controles que podem ser peculiares tanto a contabilidade como a administração, os quais de acordo com Attie (2011):

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

controles Administrativos: Compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e a decisão política traçada pela administração. Normalmente, se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade (ATTIE, p.192, 2011).

Torna-se relevante diante, do contexto exposto, que tais definições são importantes, pois a distinção dentre eles é evidente.

Na ideia que o controle contábil preocupa-se com os procedimentos envolvidos na proteção e preparação das demonstrações em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos.

Sendo desta forma, tal controle um complemento do controle administrativo, o qual preocupa-se com os procedimentos ligados aos processos de decisão da empresa, dando ao administrador uma visão geral da situação, facilitando, assim, a tomada de decisões por parte dos mesmos.

Almeida (2010), ainda orienta que o auditor deve somente avaliar os controles relacionados com estas demonstrações, que são, no caso, os controles contábeis e complementa ainda dizendo, que evidentemente, se algum controle administrativo tiver influencia nos relatórios da contabilidade, o auditor deve considerar também a possibilidade de avaliá-lo.

Por fim, pode-se afirmar que o controle interno constitui uma ferramenta de grande relevância dentro de uma organização, se ela de grande ou pequeno porte, pois garante que os objetivos traçados pela empresa sejam alcançados da forma mais eficiente possível, livre de erros, possibilitando a obtenção de informações mais seguras para auxílio no processo de tomada de decisões se seus gestores.

2.3.2 Objetivos do Controle Interno.

O controle interno envolve uma imensa gama de procedimentos e práticas, pois isto necessita de entendimentos quanto aos seus objetivos.

De acordo com Santos (2012), o controle interno é planejado, implementado e mantido com o objetivo de enfrentar riscos de negócio identificados que ameacem o cumprimento de qualquer uma das finalidades da entidade, com relação à confiabilidade das informações contábeis, à efetividade e eficiência de suas operações e a sua conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.

Dessa forma pode-se compreender que o objetivo do controle interno está em produzir dados confiáveis de forma a ajudar a administração na condução ordenada dos negócios.

Ainda de acordo com a NBCT 16, o controle interno possui a finalidade:

- a) Salvar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- b) Dar conformidade aos registros contábeis em relação ao ato correspondente;
- c) Propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- d) Estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- e) Contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- f) Auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações (NBCT 16, p.34, 2008).

Ou seja, ele assinala as faltas e os erros de que se possa repará-los e evitar suas repetições; conseqüentemente o desperdício de tempo.

Na mesma linha se considerações, mas Attie(2011) define os objetivos do controle interno, como sendo, de regra geral, com quatro 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.

Pereira (2009) apud Corbari E Macedo (2012) defende seu posicionamento quando cita três principais objetivos dos processos de controles internos, os quais podem ser observados na Figura 2.

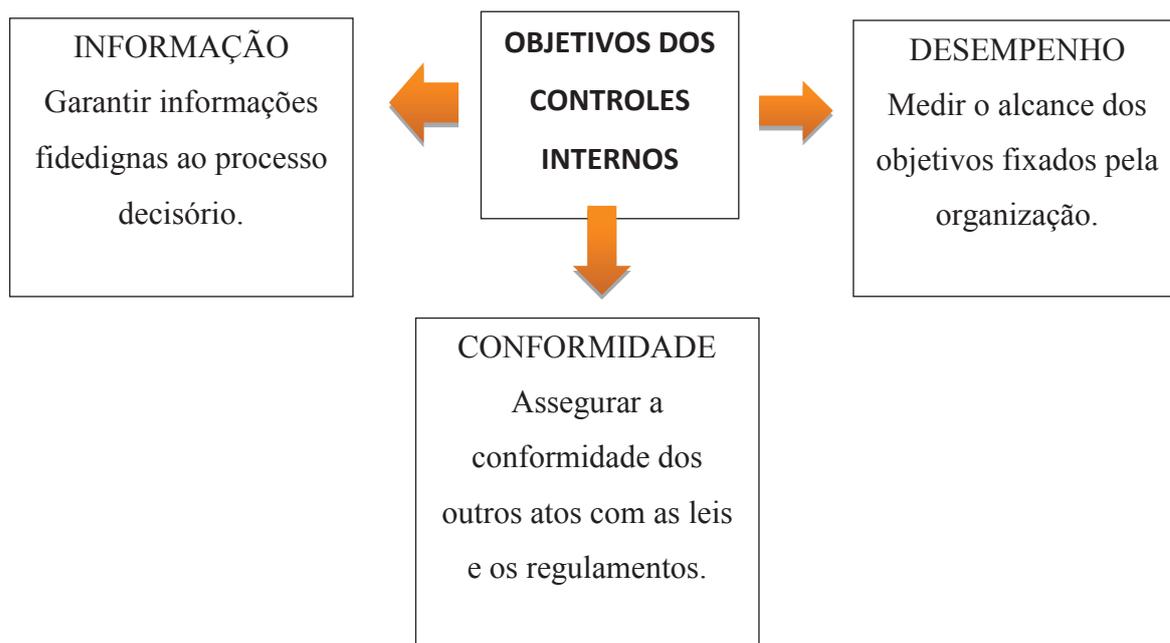


Figura 2- Objetivos dos Controles Internos

Fonte: Adaptado de Pereira (2009), apud Corbari E Macedo (2012).

O mesmo autor ainda complementa o assunto, com a utilização do Quadro 3, onde são especificados os objetivos de controle interno e suas respectivas finalidades e formas de controle.

OBJETIVO	FINALIDADE	CONTROLE
DESEMPENHO	Assegurar que as atividades sejam realizadas com eficiência e integridade.	Avaliação da qualidade dos ativos; Normas relativas à segregação de autoridade e responsabilidade, conferência, conciliações, controle de acesso a ativos e arquivos, entre outros. Autorização adequada de transações e de atividades; Identificação, avaliação e controle de riscos.
INFORMAÇÃO	Preparar relatórios confiáveis, precisos e tempestivos para a tomada de decisões.	Fornecimento de dados e produção de relatórios gerenciais, abordando a qualidade dos ativos. Gestão de Riscos; Desempenho Financeiro; Agilidade da comunicação interna.
CONFORMIDADE	Assegurar que todas as atividades da organização sejam praticadas em conformidade com as leis e regulamentos e, principalmente com as políticas e procedimentos da própria organização.	Observância de leis e normas que regem a administração; Observância aos regulamentos internos sobre políticas e procedimentos;

Quadro 3-Finalidades do controle e os respectivos controles.

Fonte: Adaptado de Corbari e Macedo, p.70, 2012.

Compreende-se assim que um controle interno eficiente e bem desenvolvido é baseado em confiáveis objetivos irá influenciar positivamente os mais variados setores de uma empresa, qualificando e aprimorando, procedimentos até então ineficientes, para garantia de qualidade e segurança das atividades desenvolvidas em busca de resultados.

2.3.3 Princípios do Controle Interno

Tendo como responsabilidade dar suporte às informações utilizadas pela administração em seu processo decisório e proporcional razoável, segurança na salvaguarda dos ativos, o controle interno deve respeitar princípios, os quais darão fonte e consigo embasamento para seu desenvolvimento dentro de qualquer empresa.

Dessa forma, princípios norteadores da implantação e manutenção do controle interno, destacam-se:

a) Responsabilidade:

No entendimento de Almeida (2012), o princípio da responsabilidade refere-se às atribuições dos funcionários ou setores internos da empresa, devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante o estabelecimento de manuais internos da organização.

Nessa mesma linha de pensamento, o Guia de Procedimentos Básicos de Controle Interno (2009), concebe a ideia de que esse princípio consiste em assegurar maior rapidez e objetividade às decisões, devendo assim ser observados:

- Existência de regimento ou estatuto e organograma adequado, onde a definição de autoridade e consequentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente as necessidades da organização; e
- Manuais de rotinas e procedimentos claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores do órgão ou entidade.

O Ibracon, ainda afirma que o princípio da responsabilidade deve ser determinado, caso contrário o controle será ineficiente não detectando desta forma possíveis erros ou fraudes.

b) Rotinas Internas

De acordo com Almeida (2012), a respeito deste princípio, a empresa deve definir no manual de organização todas as suas rotinas internas, sendo estas a inclusão de formulários internos e externos, instruções para o preenchimento e destinação dos formulários interno e externos, evidências das execuções dos procedimentos internos de controle (assinaturas e carimbos) e ainda procedimentos internos dos diversos setores da empresa.

A Coleção de Seminários do Ibracon (2000) complementam a descrição aceita anteriormente, dizendo que todas as instruções devem ser feitas por escrito.

Formando a normalização, a fim de evitar erros e garantindo a qualidade dos processos.

Compreende-se desta forma, é indispensável que as ações, procedimentos e toda e qualquer instrução sejam claramente disciplinados e formalizados por meio de instrumentos eficazes emitidos por autoridade competente.

c) Acesso aos Ativos

A respeito deste princípio Almeida (2012), enfatiza que a empresa deve limitar o acesso dos funcionários a seus ativos e estabelecer controles físicos sobre esses, os quais podem ser tomados como exemplo de controle físico sobre ativos o local fechado para a causa e guarda de títulos em cofres.

Tem-se dessa forma a relevância de se obter segurança aos ativos da empresa, uma vez que, são eles que muitas vezes são de decorrência de grandes incertezas, reforçando-se a ideia de que se deve ser direcionado a pessoas responsáveis, limitando assim o acesso aos ativos, proporcionando, dessa forma uma maior segurança de confiança e confiabilidade nas informações.

d) Segregação de Funções:

A segregação de funções no enfoque de Almeida (2012) consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não possa ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, devido ao fato de essas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno.

O Ibracon, ainda complementa esse enfoque no que se refere que essa segregação de funções não só aumenta a eficiência das operações, como também indica prontamente qualquer erro casual ou intencional que apareça no processo operacional ou contábil. Ou seja, reafirma-se que a prevenção e a pronta detecção de erro, fornecidas pelo controle interno são essenciais para uma administração eficiente.

Considera-se assim de extrema importância a função prática desse princípio no fato que a separação entre funções, e que as mesmas sejam interligadas entre si, prevenindo o risco que uma única pessoa detenha competências de todas as etapas de um processo, minimizando desta forma a modificação de dados nos registros e conseguinte fraude.

e) Confronto dos Ativos com os Registros

O objetivo de detectar desfalque de bens ou até mesmo registro contábil inadequado de ativos, torna-se relevante que a empresa estabeleça procedimento de forma que os ativos da mesma sejam periodicamente confrontados com seus respectivos registros dentro da contabilidade.

Assim para Almeida (2012), caso contrário a empresa não adote tal procedimento, de comparar os ativos com os registros contábeis, fica em aberto a possibilidade de o funcionário apoderar-se individualmente do ativo sem que haja a possibilidade imediata de descoberta.

O mesmo autor ainda ressalta que esse procedimento deve ser efetuado por funcionários que não têm acesso aos ativos, respeitando o princípio da segregação de funções. Isso por que torna-se evidente que o funcionário poderia aos poucos desviar o bem e informar à administração da empresa que os ativos existentes concordam com os registros contábeis.

f) Amarrações do Sistema

Por último, mas não menos importante, o princípio de amarrações do sistema, fecha com chave de ouro, todos os princípios anteriores, no que condiz que tudo deve ter sua finalidade, uma vez que tudo deve ser devidamente registrado de forma que as informações sejam claras e livre de distorções, até por que o estabelecimento de um erro pode ser muitas vezes ser moroso e com custos desnecessários para a organização.

Sendo assim, Almeida (2012) sugere que o sistema de controle interno deve ser concebido de maneira que sejam registradas apenas transações autorizadas, por seus valores

corretos dentro do período de competência. Sendo que esse fato compreende uma série de providências, das quais, destacam-se:

- Conferência independente do registro das transações contábeis.
- Conferência independente dos cálculos.
- Conferência da classificação contábil de todos os registros finais (ficha de lançamento) por um contador experiente.
- Estabelecimento de controles sequenciais sobre as compras e vendas, de forma assegurar que essas transações sejam contabilizadas na época devida. Deve ser centralizado o recebimento e aposta uma numeração sequencial nas notas fiscais de aquisição dos fornecedores. A contabilidade deve exercer um controle sobre a numeração sequencial das notas fiscais de compras e vendas, observando se elas estão contabilizadas dentro do regime de competência.
- As rotinas de controle devem ser determinadas de modo que a uma área controle a outra (ALMEIDA, p.68, 2012).

Portanto observa-se que a grande importância de se estabelecer princípios na execução de um bom controle interno, uma vez que tal sistema de controle deve ser moldado ao tipo de empresa que é aplicado, fornecendo à administração um instrumento de obtenção de informações confiáveis e certificadoras da realização de objetivos previamente estabelecidos.

Dessa forma, Silva (2000) enquadra o controle interno como a viga mestra em que a administração se baseia para medir o alcance dos objetivos e metas, e ter certeza de que as diretrizes fornecidas pela empresa estão sendo regulamentemente seguidas.

2.3.4. Deficiências do Controle Interno

De acordo com Attie (2011), um bom sistema de controle interno oferece maiores possibilidades de pronta identificação de fraudes em qualquer que seja a sua modalidade à identificação. No entanto, o acordo entre dois ou mais integrantes da organização pode fazer deteriorar e cair por terra, o melhor sistema de controle interno existente, daí a existência de limitações.

Almeida (2012) relaciona como principais limitações do controle interno:

- Conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa;
- Funcionários não são adequadamente instruídos com relação às normas internas.
- Funcionários negligentes na execução de suas tarefas diárias.

Daí a importância de se estabelecer um quadro de funcionários éticos, que estejam comprometidos com a organização de desenvolvimento da mesma, para que assim possam ser

direcionados para o caminho do crescimento profissional e de reconhecimento tanto interno como externo.

Na mesma concepção de Almeida (2012), Santos (2012) contribui neste contexto quando relata que a probabilidade do cumprimento do controle interno é afetado por limitações, as quais incluem os pressupostos de que o julgamento humano é falho e de que rupturas no controle interno podem ocorrer por erro humano, podendo ainda serem burlados pelo conluio de duas ou mais pessoas ou podem ser indevidamente burlados pela administração e ainda a possibilidade dos mesmos serem anulados ou desativados, no que se refere aos testes de verificação destinados a identificar e relatar transações.

Reforçando-se que a observação de que a eficiência do sistema de controle interno implantado deve estar diretamente ligada ao comprometimento que envolva tanto a alta administração até seus funcionários, na conscientização de que todas as tarefas devem ser executadas de forma a contribuir efetivamente para o melhor funcionamento do sistema e conseguinte desenvolvimento da organização.

O Ibracon (2000) ainda contribui ao contexto, quando defende que a eficácia do sistema de controle está sujeita a limitações, tais como mal-entendidos sobre instruções, erros de julgamento, descuido, distração, fadiga, falta de responsabilidade e outros, que poderão alterar políticas e procedimentos, reforçando-se a importância de tal controle estar sob constante supervisão da administração competente, a fim de determinar se seu funcionamento se dá conforme as expectativas e promover correção ou alterações conforme as circunstâncias.

É nesse contexto das limitações encontradas no desenvolvimento de um controle interno, que o auditor pode identificar durante seu trabalho, deficiências no controle interno, as quais de acordo com a NBC TA 265 (2009) existem quando:

- (i) O controle é planejado, implementado ou operado de tal forma que não consegue prevenir ou detectar e corrigir tempestivamente, distorções nas demonstrações contábeis, ou
- (ii) Falta um controle necessário para prevenir, ou detectar e corrigir tempestivamente, distorções nas demonstrações contábeis (NBC TA 265, p. 262, 2009).

Ainda de acordo com essa Norma, a combinação dessas deficiências dão origem à deficiência significativa de controle interno, a qual deve merecer a atenção dos responsáveis pela governança, em razão de sua suficiente importância.

Por sua vez, ressalta-se a grande relevância da administração estar sempre comprometida no desenvolvimento de um controle eficaz, que propicie benefícios para a organização, até por que o mesmo pode não dar garantia absoluta de que esta alcançando os objetivos em conformidade com o que foi proposto, garantindo apenas uma garantia razoável.

2.3.5. Importância do Controle Interno

Apesar do sistema de controle interno garantir apenas uma garantia razoável, sua importância não deve ser desconsiderada, pois o mesmo constitui uma ferramenta de grande relevância e diferenciação no processo de tomada de decisões de seus gestores por meio de obtenção de informações claras e consideradas livre de distorções relevantes, desenvolvidas pelo bom gerenciamento do controle implantado.

Para Santos (2012), o entendimento do controle interno auxilia o auditor na identificação de tipos de distorções potenciais e fatores que afetem os riscos de distorções relevantes, e no planejamento da natureza, época e extensão de procedimentos adicionais.

Dando auxílio ao auditor, o mesmo deve comunicar de forma tempestiva à administração as deficiências apontadas pelo controle interno, tendo os administradores que tomarem decisões corrigíveis a fim de assegurar de modo ordenado a eficiência dos procedimentos.

Reforça-se nesse entendimento, a visão de Silva (2000) no sentido, que um controle interno adequado proporciona a segurança de que os relatórios contábeis e gerenciais são fidedignos quando alimentados por um sistema de informações exatas.

Dessa forma, o controle interno pode ser compreendido como um mecanismo de sinalização de fragilidades e ameaças, quando bem administrado, fornecendo aos gestores um grande diferencial quando se tratar do processo de tomada de decisões que visem à correção ou desenvolvimento de determinada área ou situação.

Para concluir, vale-se contribuir essa linha de pensamento com a contribuição de Attie (2011), o qual considera que a função da contabilidade como instrumento de controle administrativo é hoje unanimemente reconhecida, e um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em um controle interno eficiente é até certo ponto inútil, uma vez que não é possível obter-se razoável confiança nas informações contidas nos relatórios.

Compreendendo-se assim a grande importância representada por um controle interno confiável dentro da empresa, sendo que em virtude do contexto de cada vez mais competitiva,

um bom sistema de controle e geração de informações é vital para a sobrevivência da organização dentro do mercado.

2.4. ESTOQUE

Normalmente, os estoques representam um dos investimentos mais elevados nas contas que compõem a estrutura das empresas, inclusive no que se refere ao seu custo, o qual quando mal administrado estará sem dúvida afetando de forma direta a saúde financeira da entidade e até mesmo a sua marca representada no mercado, perante seus consumidores.

2.4.1 Conceito de Estoques

No entendimento de Almeida (2003) “os estoques são bens destinados à venda ou à fabricação, relacionada com os objetivos e as atividades da empresa”.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis 16- R1 (2009) atribui aos estoques o conceito de “ativos mantidos para venda no curso normal dos negócios; em processo de produção para venda ou ainda na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços”.

A despeito disso, a Comissão de Valores Mobiliários (2011), salienta que os estoques compreendem “bens adquiridos à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda (...)”.

Com base nos conceitos, torna-se relevante compreender ser de fundamental importância que as empresas direcionem sua atenção para todos os setores da empresa, de modo a priorizar, no entanto, o gerenciamento e controle dos estoques, pois a eficácia deste setor depende o crescimento e a permanência da mesma no mercado.

2.4.2 Pronunciamento CPC 16 – Estoques

O objetivo deste pronunciamento encontra-se em estabelecer um tratamento contábil para o estoque.

De acordo com seu Sumário, pode-se melhor complementar tal afirmação, no que condiz que o presente pronunciamento objetiva “determinar a forma de avaliação dos estoques adquiridos para revenda, dos mantidos para consumo ou utilização industrial ou na prestação de serviços, dos em processamento e dos produtos acabados pronto para a venda”.

Seu alcance é aplicável a todos os estoques, já citado anteriormente, com exceção:

- Produção em andamento proveniente de contratos de construção, incluindo contratos de serviços diretamente relacionados (CPC 17 – Contratos de Construção);
- Instrumentos Financeiros (CPC 38 e 39 – Instrumentos Financeiros);
- Ativos Biológicos relacionados com a atividade agrícola e o produto agrícola no ponto da colheita (CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola) (CPC 16, p. 02, 2009).

O Pronunciamento estabelece ainda em seu item 9, que os estoques aqui considerados devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

Valor Realizável Líquido, de acordo com o Pronunciamento, é “o preço de venda estimada no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda”.

Bem como orienta, sobre o valor de custo dos estoques, deve incluir-se todos os custos de aquisição (preço de compra, os impostos de importação outros tributos, bem como os custos de transportes, manuseio, e outros atribuíveis de aquisição de produtos acabados, materiais e serviços, deduzidos os respectivos descontos e abatimentos comerciais) e de transformação (custos diretamente relacionados com as linhas de produção), bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Dentro do mesmo contexto, o Pronunciamento cita ainda, o valor anormal de desperdício de matérias e mão de obra, gastos com armazenamento, despesas administrativas e despesas comerciais, as quais não contribuam para trazer os estoques nas condições atuais, como itens que não devem ser incluídos no custo dos estoques e sim reconhecidos como despesa do período incorrido.

Com relação ao método de valorização dos estoques o Pronunciamento determina que seja atribuído pelo critério PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair) ou pelo critério do custo médio ponderado. A entidade deve utilizar o mesmo critério de custeio para todos os estoques que possuam natureza ou uso semelhantes para a entidade (item 25, CPC 16).

O custo dos estoques, pode não ser recuperável por motivo de danificação, obsolescência, redução no preço de venda. Nesse caso, o valor do custo precisa ser substituído pelo valor realizável líquido, obtido a partir do preço de venda estimado, deduzido dos custos estimados

de conclusão, dos gastos estimados necessários para se realizar a venda e dos tributos incidentes sobre a venda.

Com base no item 28, do Pronunciamento CPC 16, a prática de reduzir o valor do custo dos estoques para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com sua venda ou uso.

O Pronunciamento ainda ressalta a importância de se realizar estimativas do valor realizável líquido nas evidências mais confiáveis possíveis disponíveis no momento, devendo-se em cada período subsequente realizar uma nova avaliação, de modo que seja respeitado seu critério de mensuração.

Comenta-se ainda, que quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens devem ser reconhecidos como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. E que a quantia referente a qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques devem ser reconhecidas como despesa do período em que a redução ou a perda ocorreram (item 34, Pronunciamento CPC 16).

Diante de todas as particularidades expostas pelo Pronunciamento, tende-se a necessidade de se demonstrar através de Notas Explicativas, devidamente divulgadas, toda e qualquer informação de relevância para a melhor compreensão e conseguinte auxílio nas decisões dos usuários das ferramentas contábeis.

3. METODOLOGIA

3.1 CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA

Metodologia é uma ferramenta na qual tem como intuito definir os procedimentos que serão utilizados para se realizar uma pesquisa.

Neste vasto e abrangente leque oferecido pela metodologia, para realizar o estudo proposto, foi utilizada a pesquisa diagnóstico.

Pesquisa diagnóstico, segundo Diehl e Tatim (2004) “tem como meta diagnosticar uma situação organizacional (...) através de um conjunto de técnicas e instrumentos de análises que permitem não só o diagnóstico, como também a racionalização dos sistemas”.

A utilização desta pesquisa se justifica, pois no desenvolvimento do estudo buscou se realizar uma análise crítica do estoque da empresa alvo de análise, de modo a obter uma compreensão e maior conhecimento sobre os processos resultantes de seu desempenho, unido as demais atividades relacionadas.

Utilizou-se ainda para o desenvolvimento deste estudo a utilização da pesquisa descritiva, a qual segundo Gil (2010) tem como principal objetivo a “descrição das características de determinada população ou ainda a identificação de possíveis relações entre variáveis tendo como característica significativa a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados”.

Para complementar Andrade (2002 apud Beuren et al 2012) destaca que a pesquisa descritiva preocupa-se em “observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles”. Assim, tais fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador.

O que configura dessa forma, a utilização desta pesquisa, na qual atribui ao trabalho a descrição de forma que essa prática vise investigar os dados obtidos na empresa, para por em

loco todas as informações existentes que necessitem ser sistematizadas, para formalizar o desenvolvimento claro e objetivo da pesquisa.

Quanto à abordagem do problema proposto, identifica-se a utilização da pesquisa qualitativa, a qual abrange em sua consistência as características de uma pesquisa, voltada mais aos aspectos qualitativos.

Sendo que esta descreve, segundo Beuren et al (2012), “a complexidade de determinado problema, analisando a interação de certas variáveis, compreendendo e classificando processos dinâmicos (...)”. Ou seja, concebem a análise mais profunda em relação ao fenômeno que está sendo objeto de estudo.

Diehl e Tatim (2004) reforçam que tal pesquisa “descreve a complexidade de determinado problema e a interação de variáveis (...) de modo a contribuir no processo de mudança de dado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos”.

Tal pesquisa configura sua presença no trabalho, pois o mesmo atribuiu-se de profunda análise qualitativa dos aspectos relacionados ao estudo em questão, sendo esta de grande relevância na melhor compreensão das informações disponibilizadas ao longo da pesquisa realizada.

Referente os procedimentos técnicos desenvolvidos neste estudo, observa-se a utilização de dois métodos: a pesquisa documental e a pesquisa estudo de caso.

Gil (2010) salienta que a pesquisa documental “vale-se de toda sorte de documentos, elaborados com finalidades diversas, tais como assentamento, autorização, comunicação, etc.”.

Para melhor compreensão dessa natureza, Silva e Grigolo (2002) apud Beuren et al (2012) se referem à pesquisa documental como o tipo de pesquisa que visa selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando contribuir com a comunidade (...) a fim de que outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel.

No desenvolvimento de um trabalho voltado para a auditoria de estoques, complementa-se a relevância de se utilizar documentos formais de posse da empresa, para o desenvolvimento seguro da pesquisa, sendo assim pode se compreender a necessidade de utilização de tal pesquisa no preparo conclusivo dos objetivos propostos.

Ainda dentro dos procedimentos técnicos, abordou-se a pesquisa denominada como estudo de caso, a qual por si só já se compreende a fonte de informações utilizadas e o alvo de pesquisa do estudo em questão.

Para Beuren et al (2012) “o estudo de caso é realizado de maneira mais intensiva, em decorrência de os esforços dos pesquisadores concentrarem-se em determinado objeto de estudo”.

Essa maneira mais intensiva contribui de certa forma na riqueza das informações obtidas, pois atribui mais detalhadamente no auxílio de um maior conhecimento sobre o objeto de estudo.

Gil (2010) afirma essa passagem no que se refere ao estudo de caso como “um estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados”.

De certa forma, pode se observar que os autores apesar de atribuírem a importância dessa pesquisa no âmbito de seu melhor conhecimento sobre determinado assunto, os mesmos afirmam objeções, pelo fato que dada verificação feita muito in loco sobre os fenômenos, constituindo-se limitações, uma vez que os resultados adquiridos não podem ser generalizáveis a outros objetos.

Mas, ainda assim considera-se tal pesquisa, pois ao se definir a realização da auditoria de estoques em uma panificadora, tem-se como objetivo aplicar todo o conhecimento adquirido até o momento na empresa citada, utilizando-se para este fim seus dados e informações disponíveis, para que se possa assim chegar a uma conclusão, que possibilite a geração de sugestões objetivas e eficazes para contribuir mutuamente com o desenvolvimento da empresa, através de ferramentas que possibilitem o auxílio no processo de tomada de decisões de seus gestores.

3.2 PLANOS DE COLETA DE DADOS

A aquisição dos dados, informações e conhecimentos é realizada de diversas formas, mas no presente estudo que possui como objeto de pesquisa a auditoria de estoques, torna-se indispensável à utilização de técnica de questionário, já que, num primeiro momento, a fundamentação teórica compõe a base da pesquisa em questão.

Ao referir-se a tal assunto, Diehl e Tatim (2004) conceituam questionário como sendo “um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador”.

Tal método de pesquisa constitui-se de visíveis vantagens, no que se refere a uma ferramenta de coleta de informações relativamente acessível, se comparado aos demais, pois fornece ao pesquisado mais tempo para responder às questões, em comparação aos outros tipos de instrumentos que exigem a presença do pesquisador (FACHIN, 2006).

Assim o questionário proposto na obtenção de informações, encontrado no Apêndice A, foi adaptado de Sá (2002), sendo o mesmo atribuído de questões objetivas e de fácil compreensão, visando o entendimento correto das objeções realizadas diante dos entrevistados. Bem como a obtenção confiável de informações sobre os processos realizados e consequente gerenciamento efetuado pelos gestores da empresa frente ao setor dos estoques da Panificadora.

Realizou-se ainda a visita das estruturas estabelecidas e destinadas ao determinado setor, observando assim a realidade enfrentada pela empresa, no que condiz ao controle inexistente atribuído.

Contribui-se assim, que tais ferramentas para a coleta de dados, foram de significativa contribuição na obtenção de informações confiáveis, dando maior confiabilidade e sustentação para a interpretação e posterior análise destes dados.

3.3 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Realizados os fatos anteriormente citados, tende-se a necessidade de organizar os dados e informações coletadas para que eles possam assim serem interpretados.

Diehl e Tatim (2004) salientam que a pesquisa qualitativa anteriormente mencionada constitui base importante nesta etapa, pois cabe ao pesquisador proceder após a organização dos dados e informações coletados, à sua respectiva interpretação, por meio de análises, com o objetivo de expressar o seu significado e em relação às finalidades estabelecidas na pesquisa, para então elaborar as recomendações e as generalidades permitidas.

Dessa forma, os dados obtidos através das respostas relacionadas nos questionários aplicados, foram analisados em confronto com as respostas entre um entrevistado e outro. Ressaltando que os mesmos, são colaboradores diretamente ligados ao setor dos estoques, o que configurou maior confiabilidade nas informações.

De forma a conceituar o correto ou não frente a uma situação e outra, atribuiu-se ainda a confrontação da realidade encontrada com a base referencial atribuída anteriormente, resultando em uma análise que evidenciou a existência de limitações, o que sugere a

apresentação de recomendações, bem como sugestões de melhorias, que visem à adequação dos processos.

Com base no referencial proposto, atribuiu-se ainda como parâmetro para melhor análise dos dados, as normas de auditoria e resolução referente ao setor dos estoques, buscando verificar dessa forma a adequabilidade e eficiência das respostas obtidas através da ferramenta proposta para coleta de dados.

3.4 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

Durante o desenvolvimento do estudo, algumas limitações ocorrerão, não permitindo que o estudo se desenvolva exatamente como planejado inicialmente.

Uma das primeiras limitações pode se referir ao risco de amostragem na coleta de dados para a realização da auditoria, afinal tal definição atribui-se muito a experiência do profissional.

A norma que afirma isso, a NBC T 11.11, descreve que esse risco surge da “possibilidade de que a conclusão do auditor, com base em uma amostra, possa ser diferente da conclusão que seria alcançada se toda a população estivesse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria”.

Outra limitação possivelmente encontrada será sobre a confiabilidade das informações obtidas junto à empresa e seus administradores, ou mesmo pelos funcionários questionados, não fornecendo desta forma uma verdade absoluta na conclusão da pesquisa.

Essa por sua vez, torna-se relevante, pois podem ocorrer claramente de duas formas: má intenção dos colaboradores do estudo ou interpretação errada tanto do pesquisador quanto do alvo do questionário estabelecido no plano de coleta de dados, com base nas declarações obtidas.

Outra limitação constante do estudo aplicado a uma empresa é o fator tempo. O qual constitui-se importante na obtenção de informações e maior conhecimento sobre o objeto de estudo.

Assim, define-se importante salientar que apesar das limitações encontradas o presente trabalho constitui-se de objetivos claros e significativos no que se refere à obtenção de resultados positivos que auxiliem no processo de tomada de decisões dos administradores da empresa alvo de pesquisa a fim de estabelecer a continuidade saudável e significativa de suas atividades no decorrer de períodos futuros.

3.5 VARIÁVEIS DO ESTUDO

Para completo desenvolvimento do estudo e melhor compreensão do trabalho a ser concluído, foram estabelecidos fatores importantes e relevantes seguidos da sequência lógica dos fatos, tais como auditoria, controle interno e o setor dos estoques.

Sendo assim, conceitua-se auditoria como “o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio (FRANCO e MARRA, 2001).

É essa prática que possibilitará à empresa a obtenção confiável de informações relativas à credibilidade dos resultados, auxiliando seus usuários na consecução de controles internos praticáveis, para contribuir desta forma com a realização dos objetivos traçados.

Controles internos, por sua vez, representam em uma organização o “conjunto de procedimentos, métodos e rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa (ALMEIDA, 2003)”.

Percebe-se desta forma, a relevância atribuída a uma empresa que se preocupa com o desenvolvimento de práticas diárias para a obtenção eficaz de informações que auxiliarão seus administradores na tomada de decisões referentes a cada setor de uma companhia, entre as quais destaca-se a área dos estoques, os quais são de vital importância no desenvolvimento e/ou estabilidade de um negócio.

Conceituado pelo CPC 16 (2009) os estoques são “ativos mantidos para venda no curso normal dos negócios; em processo de produção para venda; ou na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços”.

Dessa forma, constitui-se de grande relevância a ligação concreta da auditoria com o sistema de controle interno mantido pela organização, para que dessa forma a área dos estoques, ou qualquer outra área alvo de exame, não sejam apenas vistos como despesas antecipadamente pagas, mas que sejam vistos e administrados como ativo que representam atualmente, no competitivo mercado das organizações.

4. ESTUDO DE CASO

Neste capítulo pode-se observar a apresentação dos dados coletados junto à empresa alvo de estudo, bem como os resultados obtidos através de sua análise.

4.1. AMBIENTE ORGANIZACIONAL

Para aplicação prática deste estudo e conseqüente desenvolvimento e conclusão do presente trabalho de curso, estudou-se a Panificadora Doce Pão, uma empresa familiar.

Continuidade de uma herança de família, a Panificadora era situada inicialmente na cidade de Paim Filho - RS, quando no ano de 1992, o proprietário decidiu mudar-se para Passo Fundo, com o objetivo de dar continuidade a seu empreendimento em uma cidade maior. Desde então, a Panificadora Doce Pão, encontra-se localizada na cidade de Passo Fundo – RS.

De 1992 até os dias atuais, a empresa atua já há 22 anos no setor de alimentação, transformando matéria-prima em produtos de alta qualidade para a mesa de seus clientes, procurando sempre estar à frente em seu ramo, oferecendo a seus clientes serviço de qualidade e seriedade, conquistando aos longos dos anos credibilidade e confiabilidade no mercado.

Seu quadro de colaboradores conta atualmente com 37 pessoas com funções que se distinguem em: Padeiros, Auxiliares de Padeiro, Confeiteiras, Auxiliares de Confeitaria, Chefe de Confeitaria, Cozinheiras, Caixas, Atendentes, Repositor de Mercadorias, Auxiliares de Limpeza, Gerente de Produção e Gerente Administrativo.

A empresa possui como missão “desenvolver, produzir e comercializar alimentos de qualidade, destacando-se pela inovação em produtos de panificação, buscando o atendimento e a satisfação do cliente”.

Bem como, tem por visão ser “referência em panificação no mercado em que atua, unindo tradição e inovação na produção de alimentos de qualidade superior”.

4.2. ANÁLISE DOS DADOS

Para evidenciar a coleta de dados necessários para a melhor compreensão da visão do proprietário e colaboradores da Panificadora Doce Pão, frente ao setor dos estoques, utilizou-se a aplicação de um questionário (Apêndice A), com o objetivo de obter informações frente a condições do controle existente e atribuído ao setor dos estoques, questão de grande relevância para a empresa.

O questionário é formado por 31 questões que objetivam dar assistência à análise desenvolvida a seguir, como fonte de informações para a formalização de opiniões e respectivas recomendações que auxiliem no melhor controle atribuído ao setor dos estoques, podendo o mesmo ser observado no Apêndice A.

Dentre todas as questões atribuídas vale-se dizer da existência de questões que constituíram apenas o papel de complementar outra de maior relevância, não sendo necessária desta forma sua apresentação e conseqüente análise diante do contexto apresentado posteriormente.

A aplicação deste questionário é resultante da visão estabelecida pelo proprietário da empresa, do Gerente Administrativo e do Gerente dos Estoques, sendo estes os colaboradores envolvidos diretamente com o setor estudado no presente trabalho.

Ter um controle adequado bem como o acompanhamento da evolução dos bens localizados no setor dos estoques torna-se cada vez mais de grande relevância na constituição sólida de lucratividade e competitividade empresarial. Assim, questiona-se primeiramente, no questionário desenvolvido, sobre a existência de um controle nos estoques.

Dessa forma, ao se analisar as respostas obtidas, os resultados afirmam um total de 67% da afirmativa de que os estoques são controlados, e 33% correspondente a inexistência de controle sobre os estoques.

O controle dos estoques atribui elevada importância, pois uma vez que os mesmos não sejam atualizados, o empresário pode perder vendas bem como superlotar seus almoxarifados.

O almoxarifado dentro de uma empresa toma para si um papel de grande relevância, pois é este setor que manterá a empresa sempre abastecida de seus bens de consumo, ou seja,

é o setor que tem como função fornecer de forma contínua e sem interrupção, materiais e matérias-primas para as diversas unidades produtivas e administrativas da empresa.

Sendo assim, para complementar essa importância questiona-se ainda sobre a existência de tal departamento dentro da empresa, a qual resultou em 100% de confirmação sobre sua existência.

Um ponto positivo para o controle da empresa, pois como já mencionado anteriormente, os almoxarifados constituem um aspecto de grande relevância para as mesmas no sentido de não deixar de atender as necessidades da companhia, ainda mais por se tratar de uma empresa do ramo alimentício, o que configura a exigência de se ter os produtos disponíveis com agilidade sempre que solicitados.

A segunda questão, valia sobre a existência de um setor específico no controle dos estoques, pois esse setor configura uma parte fundamental de qualquer negócio, necessitando de um cuidado especial através de um responsável, respeitando-se o princípio da segregação de funções, para que se constitua um melhor cumprimento na função de controle dos estoques.

Segundo as respostas obtidas junto aos entrevistados, a função descrita acima não é exercida por nenhum departamento específico da empresa, o que se pode deduzir que não a limitação em quem controla ou se responsabiliza pelo controle dos estoques, não respeitando-se dessa forma o princípio da segregação de funções, o qual consiste segundo Almeida (2010) em “estabelecer que uma mesma pessoa não possa ter acesso aos ativos e aos registros, devido ao fato dessas funções serem incompatíveis dentro de sistema de controle interno”.

Referente ainda ao controle efetuado nos estoques, especificamente sobre seus registros, estabelecem-se as questões nº4 e nº5, as quais questionam sobre a existência de registros permanentes dos estoques e ainda sobre se esses registros são controlados por controle eletrônicos.

Observa-se através das respostas obtidas 100% de afirmação sobre a não existência de nenhum controle permanente bem como a não existência de registros por controles eletrônicos, o que hoje torna-se cada vez mais válida utilização da tecnologia como ferramenta auxiliar na consecução de melhor praticidade na rotina de um empreendimento.

Fator configurado como um aspecto negativo na obtenção de informações confiáveis, que poderiam auxiliar no desenvolvimento mesmo que básico de um controle para a empresa.

Referente às compras realizadas pela empresa, observa-se uma divergência nas respostas. Tomando-se como exemplo a questão nº 3 que se refere a quem possui as responsabilidades pelas compras e se o mesmo é o responsável pelo setor dos estoques.

Obtendo-se o percentual de 67% de respostas afirmativas e 33% contrárias. Bem como a questão nº6 questiona sobre o caso de devoluções de mercadorias a fornecedores, e se essa situação consolida a emissão de nota fiscal própria.

De acordo com as respostas (100%), observa-se que as devoluções eventualmente realizadas não constituem de devida contabilização, o que configura de acordo com Sá (2002) a “exigência de um cuidado especial porque tal situação pode dar lugar a várias fraudes”.

Uma questão de grande relevância para a empresa referente ao setor dos estoques refere-se à conferência física a ser realizada periodicamente, prática essa de grande importância para se verificar a existência realmente encontrada junto às dependências da empresa e consequente atribuição de controle.

Na concepção de Attie (2011) o exame físico “é a verificação in loco; ele é um procedimento complementar para o auditor certificar-se de que há uma correspondência contábil. Assim a existência física serve para determinar que os registros contábeis estejam corretos e seus valores adequados, em função da qualidade do item examinado”.

Dessa forma, a questão nº8 do questionário, refere-se sobre a existência ou não de conferências físicas periódicas dos estoques.

Questão essa resultante de 100% de respostas negativas, o que justifica as respostas em branco do gerente administrativo e do proprietário, sobre se as diferenças encontradas em uma conferência são ajustadas e sobre quais produtos representam maior diferença, informações essas disponíveis quando utilizado um controle eficaz dos estoques.

Não é preciso mencionar a importância de se obter um controle sobre as compras necessárias em um negócio, pois uma compra bem elaborada torna-se de grande relevância no objetivo de minimizar custos e desperdícios.

Desta forma, questiona-se sobre a organização do serviço de compra desenvolvido pela empresa, obtendo-se como resposta um percentual de 67% no que condiz com a afirmativa de possuir um controle organizado nas compras realizadas a fim de suprir suas necessidades, e com 33% representando resposta negativa em relação à pergunta efetuada. Questão relevante que apresenta um bom resultado frente às dificuldades de se controlar tais aspectos, especialmente na comercialização de produtos da área alimentícia, como é o caso.

Questiona-se ainda nas questões de nº 13 e 14, se as compras são feitas mediante autorizações por escrito e se as mesmas são autorizadas pelo proprietário da empresa. Observando a partir das respostas, que apesar das compras não serem realizadas mediante autorizações formais, a supervisão e autorização para que as mesmas sejam realizadas é feita

pelo proprietário da empresa, o que proporciona, mesmo que informalmente, um controle do que está ocorrendo.

Assim faz-se necessário o desenvolvimento de diferenciais para sobrevivência em um mercado de constantes mudanças, deixando de lado o fato de comprar apenas como um motivo de necessidade, mas algo transformador em estratégias gerenciais, tomando-se como exemplo a seleção de seus fornecedores.

Surgindo daí a importância de se estabelecer um vínculo de confiança entre fornecedor e cliente, pois é este vínculo que muitas vezes fornece o subsídio necessário para o sucesso de um empreendimento que sugere como objetivos conquistar novos horizontes, a fim de fidelizar seus clientes e torna-se notável no mercado de atuação. Assim faz-se necessário a utilização de um cadastro atualizado de fornecedores.

Dessa forma, as questões nº16 e nº17, questionam sobre a existência de um cadastro de fornecedores, bem como a realização de uma coleta de preços antes que sejam dadas as ordens de compra.

Em relação a esta situação, observa-se através do percentual obtido (100%) que a empresa possui um cadastro de fornecedores, bem como uma coleta de preços antes de adquirir novos produtos, o que pode-se dizer uma atitude correta frente às grandes oportunidades que uma boa parceria fazem para o eficaz desenvolvimento de um negócio.

Normalmente, essas parcerias resultam em grandes investimentos na estrutura das empresas, no entanto, torne-se relevante que para a companhia tornar-se sólida e competitiva frente aos tempos atuais, a mesma mantenha uma avaliação rigorosa no tocante a proteção de seus estoques.

Sendo assim, atribui-se as questões nº20, que possui por objetivo esclarecer sobre se os materiais em geral estão armazenados em local seguro de boa conservação, havendo adequada proteção contra roubos e furtos.

De acordo com as respostas fornecidas, 100% estão atribuídas à existência de efetiva proteção de seus estoques. Aspecto relevante, pois o investimento em uma boa armazenagem e proteção dos ativos da empresa nunca tornam-se um desperdício, até por que muitas vezes o estoque constitui elevada se não principal fonte de rendimento na produção diária de muitas empresas.

No entanto, quando se questionado sobre o acesso a tais setores, estoque e almoxarifados, encontra-se um percentual de 100% no que condiz ao acesso irrestrito dos funcionários sobre essas áreas. Bem como um percentual de 67% das respostas negativas frente à questão nº22, que trata sobre a existência de uma definição clara sobre quem pode

autorizar as saídas de matérias-primas ou mercadorias do estoque, o que comprova novamente uma falta de controle sobre seus ativos localizados no estoque.

Situação essa de grande relevância, pois de acordo com Almeida (2010) a empresa deve limitar o acesso dos funcionários a seus ativos e estabelecer controles físicos sobre eles, de modo a obter um meio de controle eficaz para a maior segurança aos ativos da empresa, e consequente confiabilidade nas informações.

Almeida (2010) observa que o inventário físico representa um procedimento de controle que visa apurar as responsabilidades das pessoas que custodiam bens da empresa, conceituando ainda o inventário físico como “o procedimento executado pela contagem física de bens e confronto do resultado com os registros de estoques, sendo sua realização recomendável ao menos uma vez por ano, sendo que o mesmo visa adequar os registros contábeis a real situação existente”.

Dentro desse contexto tem-se a evidência da importância em se obter ao menos anualmente a realização de um inventário físico eficaz, que proponha a empresa segurança na obtenção de dados concretos sobre a situação verídica de seus estoques, bem como sua situação frente a custos e despesas, muitas vezes desnecessárias, quando atribuído um bom trabalho em cima dessa área tão relevante como se caracteriza o setor dos estoques.

No entanto, ao se questionar a empresa sobre a realização de inventário físico para comprovar a existência nos estoques (questão nº23), bem como a conferência física periódica (questão nº25), tem-se como resultado o total de 100% de concordância no que condiz a não realização de inventário, e consequentemente a não realização de conferência periódica, aspectos relevantes para a comparação de entradas e saídas registradas diariamente com os registros da contabilidade, para que pudessem assim serem conciliados de forma a se obter um controle eficaz e verídico sobre a concreta situação apresentada pela empresa.

Outro aspecto questionado junto à empresa refere-se à questão nº26, que trata sobre as Notas Fiscais de compra, ou seja, se toda a entrada de mercadoria é coberta por este controle específico, e se em complemento, se pode haver dupla aprovação da mesma (questão nº18), e o percentual obtido através das repostas fornecidas, foram de 100% na afirmação de cobertura pelas devidas Notas Fiscais, e que não há possibilidade de dupla aprovação das mesmas.

Aspecto relevante, que configura uma responsabilidade única da pessoa designada, não havendo assim a possibilidade de serem realizadas duplas compras, e consequente desperdício de mercadorias e dinheiro.

Bem como o acúmulo desnecessário de produtos que poderiam perder seu prazo de validade por um período de longo prazo, sem ao menos ser percebido, caso este que segundo as questões efetuadas não existe na empresa.

Porém complementa-se que apesar de não se observar a existência de tais produtos nas dependências da empresa, observa-se a falta de controle deste aspecto, o que faria se necessário um controle diário e eficiente que fosse desenvolvido diariamente para se obter assim informações fidedignas da situação dos produtos localizados em seus estoques, amenizando desta forma o desperdício de tempo, matéria-prima e seu conseqüente valor agregado.

Ressalta-se ainda nesse mesmo contexto a relevância dos estoques estarem devidamente separados e armazenados em locais seguros e de boa conservação. Quando questionados sobre a devida separação e armazenamento, na questão nº29, a empresa declara com 100% de confirmação frente à armazenagem correta e boa conservação principalmente por se tratar de uma Panificadora, que transforma sua matéria- prima em produtos, e que configura extrema necessidade na conservação adequada de seu estoque.

Ainda no mesmo contexto, referente à devida separação dos estoques, questão nº 30, obteve-se 67% de afirmação na existência de tal procedimento e 33% contrários a primeira opinião. O que configura a necessidade de uma melhor adequabilidade na destinação correta dos produtos, promovendo desta forma uma prática diária de maior agilidade no desenvolvimento de manuseio das mercadorias e seu respectivo controle.

Com base no questionário aplicado e nas respostas apresentadas pelos entrevistados (proprietário e colaboradores) foi constatado que não existe um controle interno eficiente nem um sistema informatizado que agilize as informações ocorridas diariamente que poderiam trazer mais confiabilidade e credibilidade aos processos realizados.

Sendo assim, atribui-se a relevância em se apresentar recomendações, que possam auxiliar a empresa a seguir com suas atividades, só que agora com o intuito de melhor formalizar seus processos afim de um controle que proporcione a seus gestores a obtenção de concretas informações frente à rotina de seu negócio.

4.3 RECOMENDAÇÕES

Com o acirramento do mercado e a velocidade em que as informações são geradas torna-se de grande relevância o aperfeiçoamento e gerenciamento dos processos, bem como o

efetivo controle dos ativos existentes na organização, sendo assim possível assegurar a fidedignidade e integridade dos registros. No entanto torna-se relevante a participação efetiva da empresa na constituição de determinadas mudanças, sendo este o objetivo do trabalho, fazem-se agora recomendações para que a empresa possa obter o suporte necessário em suas rotinas diárias e conseqüente tomada de decisões:

- Manual de procedimentos internos detalhando as atividades por funções, com isso as atribuições e responsabilidades de cada funcionário definidas;
- Informatização dos processos através da implantação de um sistema de informação gerencial, para eliminação da repetição das atividades;
- As operações devem ser planejadas de forma que mais de uma pessoa participe de cada transação, desta forma, o trabalho de um torna-se a prova do outro.
- Sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas;
- A empresa deve limitar o acesso dos funcionários aos ativos da empresa.
- Verificação dos controles internos, ou seja, não adianta um ótimo controle interno se não existir alguém para verificar se os sistemas e normas implantadas pela empresa estão sendo seguidas.
- Emissão de protocolos e nota fiscal própria na ocorrência de devolução de mercadorias
- Realização periódica da existência física dos estoques encontrada nas dependências da empresa, em confronto com os registros, aderindo a período ao menos que quinzenal, pois no caso das panificadoras, tal processo só funciona quando realizada em curtos períodos de tempo;
- Implantação de uma planilha de controle como um primeiro passo para poder mais tarde recorrer-se a um sistema integrado, onde encontrem-se listados todos os itens do estoque, campos que discriminem informações importantes sobre as mercadorias, como a quantidade, baixas, recebimento, perda, saldo, entre outras;
- Implantação de um terminal de computador no estoque, facilitando o trabalho, no que condiz as baixas de produtos, sendo que as mesmas podem ser efetuadas de imediato;
- Estabelecimento de uma quantidade mínima e uma quantidade máxima de mercadorias no estoque. É importante, para o bom funcionamento da empresa que

nunca falte ingredientes e nem produtos, mas, também, é importante que não haja perdas devido ao vencimento do prazo de validade, mofo, etc.

- Planejamento de organização nos estoques ate por que desordem dificulta agilidade em encontrar os produtos, tanto para o uso imediato, quanto para a contagem de estoque. Além disto, fica difícil verificar a validade das mercadorias, além de ser impossível verificar o estado de conservação das mesmas.
- Organização dos produtos nas prateleiras de forma que os mais antigos fiquem dispostos na frente dos mais novos; mercadorias similares próximas umas às outras; sistema de ventilação; controle da umidade; combate a infestação de insetos e roedores; só deixando diretamente sobre o chão produtos que não deteriorem;

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando-se a grande relevância desta pesquisa na área da auditoria, focalizando o setor dos estoques, pois não torna-se necessário afirmar que um controle efetivo adicionado a tal setor proporciona um grande diferencial para uma empresa, frente a competitividade encontrada hoje entre as organizações, tanto de grande ou pequeno porte.

Devendo dessa forma ter um olhar diferenciado frente ao setor em questão, pois sua gestão proporciona a empresa vantagens competitivas através de recursos que um controle efetivo pode fornecer aos seus gestores, evidenciando o que realmente a empresa possui em seu patrimônio, podendo realizar de forma mais eficaz a verificação de objetivos que auxiliem no melhor controle de seus ativos.

Assim o presente trabalho buscou analisar como os procedimentos de auditoria poderiam auxiliar na obtenção de informações confiáveis e seguras através do controle dos estoques e conseqüentemente na assertiva em relação ao processo de tomada de decisões de seus gestores.

Compreendendo-se que a aplicação de um processo diário de controle pode resultar efetivamente na melhoria dos processos da organização. Para tanto vale-se dizer da importância do comprometimento de todos os colaboradores da empresa frente as deficiências encontradas.

Pode-se observar ainda que os objetivos primeiramente traçados em busca do desenvolvimento desta pesquisa foram alcançados, tendo em vista o conhecimento adquirido sobre o assunto, através da base referencial, bem como da observação mais aguçada sobre como a teoria pode abranger a prática a fim de fazerem-se sugestões de melhorias, visando a implantação de mudanças simples nos processos desenvolvidos diariamente dentro de uma empresa.

Sugestões essas que espera-se que após esta pesquisa a empresa tome como iniciativa a absorção de novas condutas para um melhor controle de seus ativos, adquirindo a realização

das recomendações sugeridas para que tais aspectos tornem-se um diferencial competitivo no mercado, agregando valor a empresa na busca por seus objetivos e metas definidas ao longo dos anos.

Tendo-se assim os objetivos específicos alcançados, observa-se o alcance do objetivo proposto, ou seja, demonstrar através de sua importância, como os procedimentos de auditoria podem contribuir no controle dos estoques de uma empresa, bem como na obtenção de informações confiáveis, de modo a contribuir no processo de tomada de decisões, fator esse composto de cada vez mais relevância nos dias atuais.

Ressalta-se que a prática de implantação de controle só tem a agregar valor e confiança nas atividades operacionais desenvolvidas, além de ser uma ferramenta de gestão, gerando informações oportunas e confiáveis aos administradores, auxiliando assim na tomada de decisões bem como objetivando o alcance das metas e oportunidade na correção de erros ou distorções possivelmente detectados.

Dessa forma, afirma-se a relevância em se agregar valor a um trabalho de pesquisa, pois tal procedimento atribui um vasto conhecimento ao acadêmico autor do trabalho, sendo que tem-se a oportunidade de colocar em prática o referencial muitas vezes repassado, sem noção alguma de como tais conceitos e fórmulas funcionariam na prática, no mercado de trabalho, no mercado competitivo atribuído ao setor empresarial.

Faz-se valer importância ainda, no fato de se não apenas constituir conhecimento sobre determinado assunto, mas poder aplicá-lo a realidade enfrentada por uma empresa, que muitas vezes pouco conhece sobre determinado fator que poderia atribuir e muito na realização de seus processos afim de crescer no mercado e desenvolver-se objetivando alcançar seus objetivos.

Por fim, conclui-se que a empresa alvo de estudo, a Panificadora Doce Pão, não constitui procedimento algum para o controle de seus estoques. No entanto, compreende-se que seus administradores têm por objetivo a consecução das recomendações sugeridas, afim de melhor dar andamento a seus negócios.

Fator relevante tanto para a satisfação do trabalho realizado, como de seus administradores que poderão ter em suas mãos, os procedimentos acima sugeridos como uma ferramenta para melhor organizar seus estoques e adquirir-se desta forma de informações mais confiáveis e seguras para o processo de tomada de decisões, frente aos obstáculos encontrados diante da correria do dia a dia, bem como à competitividade imposta pela tecnologia do mundo atual.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: Um curso moderno e completo*, 6º Edição, São Paulo: Atlas, 2003.

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

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

ATTIE, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

AUDIBRA - Instituto dos Auditores Internos do Brasil: Audibra. 2004

Disponível em: <www.contas.cnt.br/doc/Legisaud-Normas_Internacionais.pdf> Acesso em: 11 mai. 2014.

BEUREN, Ilse Maria et al. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3ª Ed. 7ª Reimpressão. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL *Resolução CFC nº 938, de 24 de maio de 2002*. Dispõe sobre o Planejamento de Auditoria. 2003. Disponível em: <http://www.crc.org.br/legislacao/normas_tec/pdf/normas_tec_rescfc0936_2002.pdf> Acesso em: 13 mai. 2014.

_____. *Lei das Sociedades por Ações nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: http://www.cmv.gov.br/port/leis/6404_Exposicao.asp Acesso em: 27 abr. 2014.

_____. *Resolução CFC nº 1.214, de 27 de novembro de 2009*. Dispõe sobre a Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados. 2009. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001210> Acesso em: 12 mai. 2014.

_____. *Resolução CFC nº 1.282, de 28 de maio de 2010*. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1282.doc> Acesso em: 24 mar. 2014.

_____. *Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993*. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc> Acesso em: 05 abr. 2014.

_____. *Resolução CFC nº 820, de 11 de dezembro de 1998*. Dispõe sobre os papéis de trabalho e documentação da auditoria. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t11.htm>> Acesso em: 30 mar. 2014.

_____.*Resolução CFC nº 1.203, de 27 de novembro de 2009*. Dispõe sobre Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.2009. Disponível em:
<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001203> Acesso em: 12 mai.2014.

_____.*Resolução CFC nº 1.210, de 27 de novembro de 2009*. Dispõe sobre a Comunicação de Deficiências de Controle Interno.2009. Disponível em:
<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001210> Acesso em: 12 mai.2014.

BUSSE, AngelaFagnani; MANZOKI, Simone Luiza. *Auditoria de Recursos Humanos*. 1ª ed. Curitiba: Intersaberes, 2014 (livro eletrônico).

CHIAVENATO, Idalberto. *Planejamento e Controle da Produção*. 2ª Edição. São Paulo: Manoli, 2008. (livro eletrônico).

Comitê de Pronunciamento Contábil: *Estoques*. 2009. Disponível em
:<[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2003%20\(2\).pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2003%20(2).pdf)>
Acesso em:01 jun.2014.

COMPAGNO, José Francisco. *Será o auditor um investigador de fraudes?*. Artigo, Nov. 2011. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detArtigo.php?cod=3>>
Acesso em: 13 abr.2014.

CORBARI, Ely Célia. MACEDO, Joel de Jesus. *Controle Interno e Externo na Administração Pública*. Curitiba: Intersaberes, 2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Auditoria contábil: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2000.

DIEHL, AstorAntonio; TATIM, Denise Carvalho. *Pesquisa em Ciências Sociais Aplicadas: Métodos e Técnicas*. São Paulo: Prentice Hall, 2004. (livro eletrônico).

FACHIN, Odília. *Fundamentos de Metodologia*. 5ª Edição Revisada. São Paulo: Saraiva, 2006. (livro eletrônico).

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

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GRECO, Alvíslahorgue; AREND, Lauro Roberto; GÄRTNER, Günther. *Contabilidade: teoria e prática básicas*. São Paulo: Saraiva, 2006.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. *Manual de Auditoria Contábil: Teoria e Prática*, 5º ed. Revista Atualizada. Curitiba: Juruá 2012.

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.2000. Disponível em:
<<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/>>Acesso em: 24 mai. 2014.

INSTRUÇÃO CVM nº 509, de 16 de novembro de 2011. Disponível em:
<www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/Atos/Atos/inst/inst509.doc> Acesso em: 18 abr. 2014.

IUDICÍBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 7º ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. *Teoria da contabilidade*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LONGO, Claudio Gonçalo. *Manual de Auditoria e Revisão de Demonstrações Financeiras*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARION, José Carlos. *Análise das demonstrações contábeis: contabilidade empresarial*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

Miniaurélio Século XXI Escolar: *O minidicionário da língua portuguesa* / Aurélio Buarque de Holanda Ferreira: coordenação de edição, Margarida do Anjos, Marina BairdFerreira. Ed. Ver. Ampliada. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001.

Norma Brasileira de Contabilidade: *NBC T01 . 2004*. Disponível em:
<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000986> Acesso em: 20 abr. 2014.

Norma Brasileira de contabilidade: *NBC TA 500*. Dispõe sobre a evidência de auditoria. 2009. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001217> Acesso em: 11 mai, 2014.

Norma Brasileira de Contabilidade: *NBCT 16: Controle Interno, 2008*. Disponível em:
<<http://internet.sefaz.es.gov.br/contas/contabilidade/orientacaoContabil/arquivos/normasbrasileirasdecontabilidadeaplicadasaoseitorpublicoealteracoes.pdf>> Acesso em : 03 mai.2014.

SÁ, A. Lopes de. *Teoria da contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. *Curso de Auditoria*. 10 ed.. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTOS, Cleônimo dos. *Auditoria Contábil: Aspectos Teóricos e Práticos*. 1º Ed. São Paulo: IOB, 2012.

SILVA, Junior. *Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria*. São Paulo: Atlas, 2000.

Sumário do Pronunciamento Técnico *CPC 16: Estoques*. Disponível em:
<<http://www.cvm.gov.br/port/infos/sumario-deli575.pdf>> Acesso em: 01 jun.2014

YOSHITAKE, Mariano. *Auditoria Contábil: Metodologia de processo de Auditoria*. IFAC-Adoção de Normas Internacionais de Auditoria. 2º ed. Curitiba: Juruá, 2012.

APÊNDICES

APÊNDICE A: Questionário

Questionário	Entrevistado I	Entrevistado II	Entrevistado III	Porcentagem (%)
1- Os estoques são controlados?	SIM	NÃO	SIM	67%-SIM 33%-NÃO
1.1- Existem almoxarifados?	SIM	SIM	SIM	100%- SIM
2 - Existem setores especificamente responsáveis pelos estoques?	NÃO	NÃO	NÃO	100% - NÃO
3- O responsável pelo estoque faz compras? Autoriza-as?	NÃO	SIM	SIM	67% - SIM 33% - NÃO
4- Existem registros permanentes dos estoques?	NÃO	NÃO	NÃO	100%-NÃO
5- Os registros são controlados por controle eletrônico?	NÃO	NÃO	NÃO	100% - NÃO
6- Em caso de devoluções de mercadorias a fornecedores há emissão de nota própria?	NÃO	NÃO	NÃO	100%-NÃO
7- As devoluções são contabilizadas?	NÃO	NÃO	NÃO	100% - NÃO
8- Existem conferências físicas periódicas dos estoques?	NÃO	NÃO	NÃO	100%-NÃO
9- As diferenças encontradas são ajustadas?			NÃO	100% - NÃO
10- Produtos de menor tamanho são os de maiores diferenças?			NÃO	100%-NÃO
11- Os materiais obsoletos e inadequados têm relação e controle à parte?			NÃO	100% - NÃO
12- A escrita contábil controla o custo dos materiais?	SIM	NÃO	NÃO	67%-NÃO 33%-SIM
13- Existe um serviço de compra organizada?	SIM	NÃO	SIM	67%-SIM 33%-NÃO

14- As compras são feitas mediante autorizações escritas?	NÃO	NÃO	NÃO	100%-NÃO
15- As compras são autorizadas pelo proprietário da empresa?	SIM	SIM	SIM	100% - SIM
16- Antes das ordens existem coletas de preços?	SIM	SIM	SIM	100%-SIM
17- Há um cadastro de fornecedores?	SIM	SIM	SIM	100%-SIM
18- Há possibilidades de dupla aprovação de uma fatura?	NÃO	NÃO	NÃO	100%-NÃO
19- Antes de aprovado o pagamento de fatura, examina-se todo o processo da compra (coleta, ordem, recepção, registro)?	NÃO	NÃO	NÃO	100%-NÃO
20- Os materiais em geral, estão bem protegidos?	SIM	SIM	SIM	100%-SIM
20.1- Existe acesso fácil aos almoxarifados por qualquer pessoa?	SIM	SIM	SIM	100%-SIM
21- Os valores nos estoque são ajustados?	NÃO	NÃO	NÃO	100%-NÃO
22- Existe uma definição clara de quem pode autorizar a saída de mercadorias ou matérias primas do estoque?	SIM	NÃO	NÃO	67%-NÃO 33%-SIM
23- A empresa faz inventário físico para comprovar a existência dos estoques?	NÃO	NÃO	NÃO	100% - NÃO
24- Qualquer pessoa tem acesso aos estoques?	NÃO	SIM	SIM	67%-SIM 33%-NÃO
25- Existe conferência física dos estoques periodicamente?	NÃO	NÃO	NÃO	100% - NÃO
26- Toda a entrada de mercadorias é coberta por controle específico (nota fiscal)?	NÃO	SIM	SIM	67%-SIM 33%-NÃO

27- O registro de entradas e saídas são periodicamente conciliados com a existência e com a contabilidade?	NÃO	NÃO	NÃO	100% - NÃO
28- É feito um orçamento antes pra ver se o fornecedor que atende no momento as necessidades da empresa está com o melhor preço e melhor qualidade das mercadorias que os da concorrência?	SIM	SIM	SIM	100% - SIM
29- Os estoques estão armazenados em local seguro e em boa conservação, havendo adequada proteção contra roubos?	SIM	SIM	SIM	100% - SIM
30- Os estoques estão devidamente separados?	SIM	NÃO	SIM	67% - SIM 33% - NÃO
31- Existem materiais sem movimento a mais de um ano?	NÃO	NÃO	NÃO	100% - NÃO

ANEXOS

ANEXO A: MODELO DE CARTA PARA CLIENTES

Impresso da Empresa Auditada

_____, _____ de _____ de 20____.

Prezado (s) Sr. (s):

Como parte do sistema de controle interno desta companhia é nossa praxe pedir um exame anual de nossos livros aos auditores, Sr. (s).....

A presente objetiva unicamente conferir nossas contas, para fins de exame, sem intuito de pedir qualquer liquidação. Assim sendo, informamos que em de de 20.....selecionamos na base de teste, a (s) seguinte (s) duplicata (s) de sua responsabilidade, que se encontrava (m) em aberto.

O saldo de sua conta, na data acima, eventualmente continha outras duplicatas que não foram escolhidas em nossos testes, porém não necessitamos informações sobre as mesmas.

Observações:

Pedimos o obséquio de verificarem a exatidão do (s) valor (es) acima mencionado (s) e a gentileza de assinarem no espaço para este fim destinado, devolvendo presente aos auditores, utilizando para isto, o incluso, envelope selado.

Antecipadamente gratos, firmamo-nos com estima e consideração.

Atenciosamente,

(Assinatura da empresa auditada)

De acordo:

_____, _____ de _____ de 20____.

(Assinatura do Cliente)

ANEXOB – MODELO DE CARTA PARA CLIENTES

_____, ____ de _____ de 20____.

(Nome e Endereço do cliente ou fornecedor)

Prezados Senhores:

Para fins de simples conferência, é favor confirmar diretamente aos nossos auditores o saldo de nossa conta emde de 20....., no total de R\$......conforme abaixo especificado, utilizando-se para tanto o incluso envelope selado.

Se algum valor relacionado tiver sido liquidado ou estiver em divergência como os registros de V. Sas., pedimos indicar na coluna “Observações” a data do pagamento ou a natureza da divergência.

Antecipadamente gratos, subscrevemo-nos;

Atenciosamente,

(Assinatura da empresa auditada)

A – (Nome e endereço do auditor)

Confirmamos a exatidão do saldo credor/ devedor de R\$......em nossa conta, nos livros da empresa:emdede 20.....

Nº da Duplicata: _____

Vencimento:

Importância: _____

Ata do Pagamento ou Observações: _____

_____, ____ de _____ de 20____.

Assinatura e Carimbo
(do Cliente)