

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

JULIANE DE CASTILHOS SPANHOLI

CONTROLE INTERNO DOS ESTOQUES:
Um estudo de caso do Grupo ABC

PASSO FUNDO

2014

JULIANE DE CASTILHOS SPANHOLI

CONTROLE INTERNO DOS ESTOQUES:

Um estudo de caso do Grupo ABC

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. Ms. Gustavo Londero Brandli

PASSO FUNDO

2014

JULIANE DE CASTILHOS SPANHOLI

CONTROLE INTERNO DOS ESTOQUES:

Um estudo de caso do Grupo ABC

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

Prof. Ms. Gustavo Londero Brandli
UPF - Orientador

Prof. Ms. Marcelo Silva
UPF

Prof. Esp. Maria Elena Amaral Ferreira Bueno
UPF

PASSO FUNDO

2014

Dedico esse trabalho, em especial, à Deus
que me proporcionou chegar até aqui,
aos meus pais Juarez e Juscelia, às minhas irmãs
Julieli e Júlia e ao meu namorado Tiago que
sempre estiveram do meu lado, me incentivando
e apoiando em todos os momentos.

AGRADECIMENTOS

Esta é uma etapa que chega ao fim, uma etapa muito importante, de muitas expectativas, mas principalmente de um sonho realizado.

Agradeço, primeiramente, à Deus por ter me concedido o dom da vida, abençoado e iluminado meus caminhos e por estar sempre me ajudando e me dando força para continuar a caminhada em busca dos meus objetivos.

Agradeço aos meus pais Juarez e Juscelia que estiveram sempre do meu lado desde os primeiros passos, apoiando, incentivando, cobrando, exigindo sempre com o intuito de conseguir o melhor para o meu futuro, me ensinaram a não temer desafios e a superar os obstáculos com humildade.

Agradeço as minhas irmãs Julieli e Júlia, por todo o incentivo e apoio que me deram.

Agradeço ao meu namorado Tiago, por toda a preocupação, dedicação, pela paciência que teve comigo durante a realização deste trabalho, e principalmente por não me deixar desistir, e estar sempre ao meu lado nos momentos em que eu precisei.

Aos meus colegas de aula, que estiveram juntos, passando pelas mesmas dificuldades, transformando o convívio diário em uma amizade verdadeira.

Agradeço aos professores que contribuíram para a minha formação, pelo conhecimento e experiências que transmitiram, em especial, ao professor Gustavo Londero Brandli, orientador desse trabalho.

A Direção e funcionários da empresa em estudo, pela confiança que me foi depositada na realização desse trabalho, onde pude desenvolver minha atividade com liberdade, demonstrando dessa maneira o profissionalismo com que a empresa encara os desafios.

Aos colegas de trabalho, amigos e demais familiares que de alguma forma contribuíram para a conclusão deste curso.

"Bom mesmo é ir à luta com determinação, abraçar a vida com paixão, perder com classe e vencer com ousadia, porque o mundo pertence a quem se atreve e a vida é 'muito' para ser insignificante"

CHARLIE CHAPLIN

RESUMO

SPANHOLI, Juliane de Castilhos. **Controle Interno dos Estoques: Um Estudo de Caso do Grupo ABC**. Passo Fundo, 2014. 74 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Ciências Contábeis). UPF, 2014.

Em meio a tantas mudanças no ambiente empresarial, as empresas se veem despreparadas para atuar diante de novos problemas. Diante disso, o auditor interno torna-se elemento fundamental dentro das organizações, sendo capaz de auxiliar os gestores a identificar os problemas e saná-los, bem como programar as atividades da empresa

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Inventário físico do C.A. 001	53
Tabela 2: Inventário físico do C.A. 100	55
Tabela 3: Inventário físico do C.A. 700	57
Tabela 4: Inventário físico do resumo dos C.A.s 001, 100 e 700.....	58
Tabela 5: Tabela resumo do Apêndice C.....	59

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Características do auditor	19
Quadro 2: Principais diferenças do auditor interno e externo	20
Quadro 3: Contas contábeis utilizadas para esconder fraudes.....	30
Quadro 4: Procedimentos de auditoria ilustrativos.....	34

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	11
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	11
1.2	IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA	12
1.3	OBJETIVOS	13
1.3.1	Objetivo Geral	13
1.3.2	Objetivos Específicos	13
2.	REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1	A CONTABILIDADE	14
2.1.1	Conceito e Objetivo da contabilidade	14
2.1.2	Usuários da contabilidade	15
2.1.3	Utilização da informação contábil	16
2.2	AUDITORIA	17
2.2.1	Conceito, Objeto e objetivo da auditoria	17
2.2.2	Auditoria interna e externa	19
2.2.3	Órgãos relacionados com os auditores	21
2.2.4	Etapas da auditoria	22
2.2.5	Risco em auditoria e limitações da auditoria	23
2.3	CONTROLE INTERNO	24
2.3.1	Conceito e objetivos do controle interno	24
2.3.2	Importância do controle interno	26
2.3.3	Características de um sistema de controle interno	27
2.3.4	Responsabilidade pela determinação do controle interno	28
2.4	DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	29
2.4.1	Demonstrações contábeis objeto de auditoria	29
2.5	AUDITORIA DOS ESTOQUES	31
2.5.1	Conceito e objetivo de auditoria de estoques	31
2.5.2	Revisão de controle interno	33
2.5.3	Procedimentos de auditoria	34
2.5.4	Contagem física dos estoques	35
3.	METODOLOGIA	38
3.1	CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA	38
3.2	PLANO DE COLETA DE DADOS	39
3.3	ANÁLISE E TRATAMENTO DOS DADOS	41
3.4	AS VARIÁVEIS DO ESTUDO	41
4.	ANÁLISE DOS RESULTADOS E DISCUSSÕES	43
4.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA ESTUDADA	43
4.2	AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO	45
4.2.1	Questionário aplicado aos responsáveis pelo estoque interno	45
4.2.2	Questionário aplicado aos responsáveis pelo estoque externo	50
4.3	TESTES DE AUDITORIA	51
4.3.1	Inspeção física	51

4.3.1.1	<i>Inspeção física dos estoques internos</i>	51
4.3.1.2	<i>Inspeção física dos estoques externos</i>	59
4.4	SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES	60
4.4.1	Recomendações para os estoques internos	61
4.4.2	Recomendações para os estoques externos	61
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	63
	REFERÊNCIAS	65
	APÊNDICE A	67
	APÊNDICE B	69
	APÊNDICE C	70

1. INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

A falta de planejamento e de ações pré-estabelecidas dentro das organizações, tem desencadeado uma série de complicações, como demonstrações contábeis que não refletem a realidade da empresa, falta de informações para tomada de decisões, controle interno não adaptado as reais necessidades da empresa.

Na maioria das empresas, as demonstrações contábeis fornecem informações apenas para o uso de proprietários-administradores, sobre a posição financeira, o desempenho e fluxos de caixa. Ambos os relatórios são úteis para a tomada de decisão, porém nem sempre são adequados a todos os usuários. Considerando essa variável, verifica-se a necessidade da criação de relatórios específicos as necessidades de cada usuário dentro da empresa.

O crescimento constante das organizações, tanto em tamanho, quanto em diversificação de suas atividades econômicas, dificulta o controle de seus diversos setores. Sendo assim, torna-se necessária a utilização de métodos que auxiliem no controle e fiscalização dos mesmos, bem como, se analise o crescimento e a diversificação de uma empresa, visto que uma entidade fica cada vez mais complexa quando aumenta sua estrutura.

Mesmo nos dias atuais, apesar do desenvolvimento da contabilidade em diversas áreas, é comum encontrar empresas carentes de grandes aprimoramentos nas áreas de custos, produção, estocagem, expedição e outras. Isso quer dizer que, as empresas, de modo geral, estão despreparadas para se adaptar as constantes mudanças no meio em que vivem. Diante disso, é essencial que os gestores saibam das demandas da companhia e como podem melhorar suas atividades diante de problemas, no entanto, o crescimento rápido das empresas pode dificultar essa tarefa.

Nesse viés, encontra-se o auditor que é o elemento de ligação entre a alta administração e o mundo real da companhia, sendo a pessoa certa para conhecer e analisar os pontos fracos da empresa para, em seguida, mostrar tais problemas aos diretores e à alta gerência, bem como recomendar mudanças que possam contribuir para o controle da empresa (OLIVEIRA *et al.*, 2008).

Ao melhorar o controle interno das entidades, tais empresas terão maior grau de eficiência e eficácia das atividades. Para Attie (2011, p. 188) “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 e promover a eficiência operacional”.

Com um controle adaptado as necessidades de cada companhia, todos os setores estarão funcionando melhor, como consequência a empresa produzirá mais, gerará mais lucro e estará organizada, de modo que os gestores consigam visualizar os processos internos da organização e, com base nas informações geradas, possam tomar decisões.

1.2 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA

O Grupo ABC iniciou suas atividades em 1994, na cidade de Passo Fundo - RS, onde foi fundada a Cia Indústria Ltda. No ramo da mecatrônica, a empresa optou por trazer para o mercado os mais eficientes equipamentos de segurança veicular. Hoje, seu nome é sinônimo da busca constante de novas tecnologias em segurança de veículos.

Atualmente, o Grupo ABC é composto por três empresas: Cia Indústria Ltda; Cia Comodato Ltda e; Cia Serviços Ltda, que oferecem produtos e serviços de rastreamento e localização de veículos automotivos. Esse grupo dispõe de uma equipe de operadores responsável pelo agendamento, atendimento e acompanhamento dos veículos, além de uma equipe responsável pelo suporte técnico e um supervisor de campo, que busca medir e monitorar a equipe de técnicos que está distribuída por todo país.

O grupo conta com os mais variados tipos de equipamentos de segurança veicular, contendo uma ampla linha de bloqueadores, rastreadores, equipamentos para telemetria e limitadores de velocidade. A linha de produtos comercializados, atualmente, ultrapassa de cem tipos, os quais são armazenados na própria empresa em local apropriado, que é o almoxarifado da companhia e cada técnico possui seu próprio estoque de produtos que são destinados a manutenção, mas que são de propriedade da empresa.

Portanto, verificou-se a necessidade de aplicar esse trabalho no Grupo ABC, quando se analisou que a empresa possui estoques, não apenas internos, em seu almoxarifado dentro da organização, mas também externos, em mãos de técnicos. Ou seja, é preciso analisar se o controle interno dos estoques do Grupo ABC é adequado e se produz informações adequadas, que reflitam a realidade da empresa e úteis, que possam ser utilizadas para a tomada de decisão dos gestores.

Nesse contexto, vislumbra verificar através desse trabalho, a consistência dos processos dos controles internos dos estoques do Grupo ABC. Para tanto, se faz o seguinte questionamento: Os processos dos controles internos dos estoques do Grupo ABC são consistentes, de modo a gerar informações confiáveis para a tomada de decisões?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Verificar se os processos dos controles internos dos estoques do Grupo ABC são consistentes, de modo a gerar informações confiáveis para a tomada de decisões.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Buscar referencial teórico necessário para embasar a construção do trabalho;
- Levantar informações sobre o controle interno dos estoques da empresa;
- Analisar as respostas do questionário aplicado a empresa, verificando o grau de controle interno;
- Realizar contagem dos estoques e comparar o inventário físico aos registros;
- Se necessário, fazer sugestões de melhorias para a empresa, após ter em mãos o trabalho pronto.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesse capítulo se propôs a explicar sobre conceitos que fundamentaram a pesquisa. A busca por esses conceitos se iniciou na contabilidade, que tem diversos campos de atuação dentre eles a auditoria. Como parte da auditoria, estudou-se sobre os controles internos os quais buscam avaliar as demonstrações contábeis que são compostas por diversos grupos de contas, nesse trabalho mais especificamente um grupo chamado de estoques.

2.1 A CONTABILIDADE

2.1.1 Conceito e Objetivo da contabilidade

A contabilidade para Marion (2009, p. 28), “é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisão dentro e fora da empresa”. Com o passar do tempo, o governo começa a utilizar-se dela para arrecadar impostos e a torna obrigatória para a maioria das empresas. Na visão de Padoveze (2012) a contabilidade é definida como o sistema de informação que controla o patrimônio de uma entidade.

Iudícibus, Marion e Faria (2009) referem-se a Contabilidade como o grande instrumento que auxilia a Alta Administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e resumindo-os em forma de relatórios, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões.

Através de tais definições fica claro que a contabilidade para os autores é imprescindível no que tange ao controle do patrimônio de forma que gere informações para a tomada de decisões. Iudícibus, Marion e Faria (2009) e Marion (2009) destacam a contabilidade como um instrumento capaz de gerar informações para a tomada de decisões.

Padoveze (2012) por sua vez, ressalta que a contabilidade controla o patrimônio de uma entidade.

Para Padoveze (2012, p. 15) “em termos históricos, registros indicam que a Ciência Contábil praticamente surgiu com o advento da civilização. Com a sedentarização da sociedade e a descoberta da capacidade do homem de armazenar bens, nasceu a necessidade de controle desses bens”.

Para Iudícibus (2010), apesar de a contabilidade ser tão antiga, sua função fundamental permanece praticamente inalterada. Sua finalidade é prover informação útil para a tomada de decisões econômicas.

Padoveze (2012), por sua vez, de forma sucinta diz que o objetivo da contabilidade é o controle de um Patrimônio. O controle é feito através de coleta, armazenamento e processamento das informações oriundas dos fatos que alteram o patrimônio.

O objetivo da Contabilidade para Iudícibus, Marion e Faria (2009, p. 33) “pode ser estabelecido como sendo o de fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos à entidade objeto da Contabilidade”.

Dessa forma, percebe-se que a contabilidade tem a finalidade de controlar o patrimônio de uma entidade, fornecendo informações aos usuários da contabilidade de modo que esses possam tomar suas decisões com base em informações concretas sobre a empresa.

2.1.2 Usuários da contabilidade

Os usuários da contabilidade são as pessoas que se utilizam dela, que se interessam pela situação da empresa e buscam na contabilidade suas respostas. Diante disso, cada usuário tem seus interesses na empresa. Os gerentes buscam na contabilidade informações que auxiliem na tomada de decisões. Os investidos tem interesse em investigar se a empresa é rentável. Os fornecedores, bem como os bancos querem saber se a empresa tem condições de pagar suas dívidas. O governo, por sua vez quer saber quanto de impostos foi gerado para os cofres públicos. E os demais interessados querem conhecer melhor a situação da empresa (MARION, 2009).

Sob a mesma ótica, Iudícibus, Marion e Faria (2009) evidenciam que o processo decisório decorrente das informações apuradas pela Contabilidade não se restringe apenas ao limite da empresa, aos usuários internos (administradores e gestores), mas também aos

usuários externos (investidores, fornecedores de bens e serviços a crédito, bancos, governo, sindicatos, clientes etc).

Na mesma linha de raciocínio, Padoveze (2012, p. 49) afirma que,

por ser um sistema de informação, a Contabilidade tende a ter inúmeros usuários das informações geradas pelo sistema. O primeiro usuário sempre será o dono ou os donos da empresa, ou seja, os indivíduos que detêm a posse de seu Capital Social. Logo a seguir podemos dizer que há o governo, já que as entidades jurídicas existem por sua liberação; é, portanto, o outro grande usuário do sistema de informação contábil. Os empregados, os fornecedores, os clientes, os bancos, a comunidade social onde a empresa está inserida etc. são outros exemplos de usuários de informação contábil, através de seus relatórios principais, o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultados. Para atender à demanda variada de seus diversos usuários, o contador provavelmente terá de elaborar outros relatórios contábeis a partir de seu sistema de informação, montado através do registro dos fatos administrativos.

De forma geral, os autores concordam que os usuários das informações e relatórios contábeis não se limitam apenas aos usuários internos, mas a todos que tiverem de alguma forma contato com a empresa e que se utilizem de tais informações ou relatórios.

2.1.3 Utilização da informação contábil

A informação contábil é utilizada por uma vasta gama de pessoas e entidades com as mais variadas finalidades. Os usuários da contabilidade procuram extrair informações para sua decisão sobre se vale a pena ou não investir na empresa, se a entidade oferece boas perspectivas de retorno, se a empresa oferece maiores salários e benefícios. Para eles, a informação contábil estruturada, fidedigna, tempestiva e completa pode ser a diferença entre o sucesso e o fracasso da organização (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2009).

Considerando todos os aspectos abordados em contabilidade, constata-se que a contabilidade é fundamental para a saúde da empresa, visto que tem por finalidade controlar o patrimônio de uma entidade, gerando informações para a tomada de decisões. A tomada de decisões, por sua vez, é imprescindível quando se quer um retorno da empresa.

“A contabilidade tem muitos campos tecnológicos ou de aplicação do saber próprio de seu campo” (SÁ, 2010, p. 43). Dentre os vários aspectos estudados pela contabilidade destaca-se a Auditoria.

2.2 AUDITORIA

2.2.1 Conceito, Objeto e objetivo da auditoria

“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” (ATTIE, 2011, p. 5).

Para Perez Junior (2012, p. 2),

a auditoria pode ser definida como o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática das transações, procedimentos, rotinas e demonstrações financeiras de uma entidade, com o objetivo de fornecer a seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre sua adequação.

Na visão de Crepaldi (2013, p. 3) “a auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre sua adequação, consoante os Princípios de Contabilidade e pertinente à legislação específica”.

Para Ribeiro e Ribeiro (2012, p. 1) a “auditoria é uma técnica contábil que consiste na verificação da exatidão e fidedignidade dos dados contidos nas demonstrações contábeis, por meio do exame minucioso dos registros de contabilidade e dos documentos que deram origem a eles”.

Através dos conceitos expostos fica evidente que os autores abordam a auditoria como uma especialização da contabilidade, a qual verifica os registros contábeis a fim de emitir uma opinião sobre tais registros.

Attie (2011) afirma que a auditoria das demonstrações contábeis tem objetivo de examinar todas as informações das demonstrações contábeis, bem como os itens, formas e métodos que as influenciam. Tal exame verifica os documentos, livros e registros, bem como a obtenção de evidências de informações, tanto internas como externas que se relacionam com o controle do patrimônio e a exatidão dos registros.

O objetivo do exame das demonstrações financeiras é expressar uma opinião sobre a propriedade das mesmas e assegurar que elas representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos em exame, de acordo com os princípios de contabilidade, aplicados com uniformidade durante os períodos (CREPALDI, 2013, p. 4).

Para Ribeiro e Ribeiro (2012, p. 17) “o objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança dos usuários em relação a seu objeto”. Considerando tal objetivo, seu objeto variará conforme o fim a que se destina ou que se tem em vista.

O objeto da auditoria variará de acordo com seu propósito. Quando seu propósito for: (1) examinar a veracidade dos dados contidos nas demonstrações financeiras, seu objeto serão as próprias demonstrações financeiras; (2) verificar a confiabilidade dos controles internos, seu objeto serão os controles internos; (3) garantir a credibilidade do sorteio em um concurso de loteria, seu objeto será o respectivo concurso (RIBEIRO; RIBEIRO, 2012, p. 17).

Para Perez Junior (2012, p. 3) “o objeto da auditoria é a descoberta de erros e fraudes, para proteção da empresa contra eles e contra multas fiscais, como também a produção de informes a respeito da confiabilidade das demonstrações contábeis”.

O objeto da auditoria é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais. A auditoria pode ter por objeto, inclusive, fatos não registrados documentalmente, mas com o patrimônio

2.2.2 Auditoria interna e externa

A auditoria pode ser interna ou externa. A auditoria interna ou operacional é aquela executada por auditores que integram o quadro de empregados da própria entidade. Consiste no exame, na avaliação e no monitoramento da adequação e efetividade do controle interno, com o objetivo de adicionar valor e melhorar as operações de uma organização (RIBEIRO; RIBEIRO, 2012, p. 2).

“O auditor interno é um empregado da empresa, e dentro de uma organização ele não deve estar subordinado àqueles cujo trabalho examina. Além disso, o auditor interno não deve desenvolver atividades que possa vir um dia a examinar” (ALMEIDA, 2012, p. 5).

A auditoria interna

é o instrumento de controle administrativo e de verificação sistemática da eficácia e eficiência das atividades operacionais. Enfoca a avaliação dos controles internos das atividades e processos administrativos e operacionais, analisando as deficiências e os riscos envolvidos (OLIVEIRA *et al.*, 2008, p. 2).

Por outro lado, a auditoria externa é a técnica contábil que visa obter elementos de convicção que permitam julgar se as Demonstrações Contábeis de uma entidade, bem como os registros contábeis, foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio (OLIVEIRA *et al.*, 2008).

“Auditoria externa ou independente é aquela executada por auditores independentes, ou seja, por contadores devidamente habilitados a exercer atividades de auditoria nas organizações que os contratam para esse fim” (RIBEIRO; RIBEIRO, 2012, p. 2).

Peres Junior (2012), por sua vez, expõe um quadro comparativo das características de acordo com a classificação do auditor, uma vez que o que definirá o tipo de auditor que realizará determinados trabalhos dependerá basicamente do objetivo e usuário do trabalho. Esse quadro é apresentado abaixo, conforme quadro 1:

AUDITOR	USUÁRIO	OBJETIVO
Independente ou externo	Acionistas, investidores, credores, governo e público externo à empresa em geral	Atendimento de exigência legal ou estatutária
Interno	Administradores e público interno à empresa em geral	Atender exigências operacionais e administrativas
Fiscal	Governo Federal, Estadual ou Municipal	Evitar sonegação de tributos

Quadro 1 – Características do auditor.

Fonte: Peres Junior, 2012, p. 3.

Considerando que o auditor pode ser classificado com independente ou interno, cabe diferenciá-los de acordo com suas características. Almeida (2012, p. 6) expõe essas características que estão demonstradas no quadro 2.

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

Quadro 2 – Principais diferenças do auditor interno e externo.

Fonte: Almeida, 2012, p. 6.

De modo geral, as diferenças entre auditoria interna e externa consistem nas suas características, onde o auditor interno é o responsável por avaliar o controle interno, de modo que gere melhores resultados para a organização. Além disso, tem características de ser um empregado da empresa, por isso faz maior quantidade de testes, bem como aprimora os controles internos.

O auditor externo, por sua vez, é o responsável por emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis elaboradas pelos administradores. Ele não tem vínculo empregatício com a empresa, por isso, seu trabalho consiste basicamente em amostras por ter um menor tempo para a aplicação dos testes.

No que se refere ao exame das informações contábeis, é necessário que as demonstrações contábeis estejam corretamente elaboradas, com adequada metodologia que permita, de um lado, a obediência às normas e princípios contábeis e seus órgãos legais, sociais, fiscais, dentre outros reguladores que a influenciam e, de outro lado, a coleta de informações dos acontecimentos ocorridos em cada segmento da empresa por intermédio de um sistema de informações e de uma sistemática que permita controles efetivos sobre tudo o que acontece na empresa (ATTIE, 2011).

A prática de auditoria, seja ela interna ou externa, é de exercício exclusivo do contador. Para o exame das demonstrações financeiras de empresas de capital aberto, é necessário também o registro do profissional na Comissão de Valores Mobiliários, além do registro no Conselho Regional de Contabilidade (PERES JUNIOR, 2012, p. 8).

Nesse contexto, a profissão de auditor deve estar regulamentada de acordo com seus órgãos reguladores.

2.2.3 Órgãos relacionados com os auditores

Os principais órgãos relacionados com os auditores, de acordo com Almeida (2012) são os seguintes: a) Comissão de Valores Mobiliários – CVM; b) Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – Ibracon; c) Conselho Federal de Contabilidade – CFC e Conselhos Regionais de Contabilidade – CRCs; d) Instituto dos Auditores Internos do Brasil – Audibra.

- A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) é uma entidade autárquica e vinculada ao ministério da fazenda. Ela funciona como um órgão fiscalizador do mercado de capitais no Brasil. O auditor externo ou independente, para exercer atividades no mercado de valores mobiliários está sujeito a prévio registro na CVM.
- O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) surgiu com o objetivo de concentrar em um único órgão a representatividade dos profissionais auditores, contadores com atuação em todas as áreas e estudantes de Ciências Contábeis. Além disso, é o único órgão de congregação dos auditores independentes.
- O Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CFC e CRC) representam entidades de classe dos contadores, ou seja, é o local onde o aluno, após concluir o curso de Ciências Contábeis na universidade, registra-se na categoria de contador. Além disso, tem por finalidade a fiscalização do exercício da profissão de contabilista.
- O Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra) tem por objetivo principal promover o desenvolvimento da auditoria interna, mediante o intercâmbio de ideias, reuniões, conferências, intercâmbio com outras instituições, congressos, publicações de livros e revistas e divulgação da importância da auditoria interna junto a terceiros.

Com sua profissão regulamentada nos respectivos órgãos, o auditor pode exercer suas atividades e trabalhos. Dado o objeto da auditoria que é o exame das demonstrações contábeis, é possível que “os auditores iniciem suas verificações pelo conhecimento dos procedimentos interno e pelos sistemas de controles internos utilizados pela empresa, para poderem avaliar o grau de confiança que estes inspiram” (ATTIE, 2011. p. 17).

Com o grau de confiança dos controles internos estabelecido inicia-se a aplicação da auditoria a qual se faz por testes, provas seletivas, amostragens estatísticas que objetivam a obtenção de provas e evidências necessárias para a formação da opinião do auditor acerca das demonstrações contábeis.

2.2.4 Etapas da auditoria

A auditoria se divide em três etapas, de acordo com Attie (2011): a) Etapa inicial de auditoria; b) Etapa da execução da auditoria; e c) Etapa de conclusão de auditoria.

A etapa inicial de auditoria consiste em três passos principais, conforme Attie (2011). Primeiramente, a empresa interessada faz a solicitação dos serviços de auditoria. Após essa solicitação, será identificado o volume de trabalho a ser realizado em razão dos procedimentos da auditoria a serem aplicados para a determinação dos honorários. Uma vez identificado o dimensionamento dos trabalhos de auditoria, o auditor encaminha carta-proposta especificando a prestação de serviços. Aceitas as condições da carta-proposta, é configurado o contrato de serviços determinando direitos e obrigações das partes.

A etapa de execução de auditoria, por sua vez, consiste em planejar o trabalho para determinar o momento da realização de cada uma das tarefas de auditoria. Após o planejamento dentro da empresa, serão estudados e avaliados os sistemas de controles internos, sendo que por meio disso, o auditor pode constatar a sistemática pela qual as informações passam pelos diversos compartimentos, a regularidade das operações e a adequação dos registros contábeis e de controles (ATTIE, 2011).

Outro passo nessa etapa são os testes de procedimentos de controles internos que são executados para determinar que as informações obtidas pelo estudo e avaliação dos controles internos estão vigentes, são reais e permitem que todas as transações de igual natureza tenham idênticos processos e registros (ATTIE, 2011).

O passo seguinte é o momento em que se determinam os procedimentos de auditoria, por meio de um programa detalhado de trabalho por área a ser descoberta. A aplicação dos

procedimentos precisa levar em conta o processo de validação das provas, que depende da fonte e da forma de obtenção (ATTIE, 2011).

O último passo é a evidenciação dos exames efetuados, que irão permitir a formação e a fundamentação da opinião do auditor (ATTIE, 2011).

Na etapa de conclusão da auditoria, primeiramente será avaliado as evidências obtidas, o auditor, com a aplicação e o exercício de seu julgamento profissional, realiza a avaliação das provas e da validade dos dados submetidos a julgamento. No próximo passo o auditor emite o parecer de auditoria. E por fim, o auditor elabora os relatórios de auditoria (ATTIE, 2011).

2.2.5 Risco em auditoria e limitações da auditoria

Em todas as etapas de auditoria, porém, deve ser levado em consideração o risco de se emitir um relatório errado ou incompleto (PERES JUNIOR, 2012). Aliás, o risco é permanente no trabalho de auditoria e pode ser classificado como:

- a) Risco inerente – é a percepção da possibilidade de ocorrência de erros ou irregularidades relevantes mesmo antes de se conhecer e avaliar a eficácia do sistema de controles da empresa. Por exemplo, se uma empresa concentra suas operações com entidades governamentais, o risco à sua atividade e à realização de seus ativos pode ser considerado alto.
- b) Risco de controle – é o risco de não haver um bom sistema de controles internos que previna ou detecte em tempo hábil erros ou irregularidades relevantes.
- c) Risco de detecção – como nosso exame é efetuado em base de testes, é o risco de não descobrirmos eventuais erros ou irregularidades relevantes (PERES JUNIOR, 2012, p. 49).

Em virtude dos riscos do trabalho de auditoria, esta dispõe de uma série de limitações, ou seja,

não se pode julgar que a auditoria contábil torna impossível a existência de erros e fraudes na escrituração ou nos atos da administração, mas deve-se admitir que ela apenas reduz essa possibilidade. Para que sua eficiência fosse total, seria necessário que se procedesse à revisão integral de todos os registros da empresa, bem como se fiscalizassem todos os atos de seus funcionários e administradores, o que é impraticável. Mesmo a revisão integral dos registros não impede a existência de fraudes, pois essas podem decorrer de fatos não contabilizados (CREPALDI, 2013, p. 20).

De forma geral, para a auditoria, é de fundamental importância conhecer a qualidade e o grau de confiabilidade dos sistemas contábeis e de controles internos desde a fase de planejamento de seus trabalhos, para auxiliar na adequada identificação das áreas de risco. Também é função do auditor recomendar melhorias nos procedimentos operacionais, contábeis e de controle interno, apesar de não ter poderes para implementar ou aprovar nada, visto que tais atividades são de responsabilidade dos executivos de staff (OLIVEIRA *et al.*, 2008, p. 132).

Sendo assim, é imprescindível que o auditor avalie os sistemas contábeis, bem como os controles internos da organização com finalidade de identificar qual o grau de adequação do mesmo.

2.3 CONTROLE INTERNO

2.3.1 Conceito e objetivos do controle interno

“O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa” (ALMEIDA, 2012, p. 57).

Para Perez Junior (2012, p. 79) “o controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados numa empresa para proteger seus ativos, verificar a exatidão operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas”.

O controle interno é o processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis da governança, administração e outros funcionários para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis (CFC, 2014).

É possível perceber através dos conceitos dos autores que o controle interno é um conjunto de procedimentos voltado a fornecer a confiabilidade dos relatórios financeiros, bem

como proteger os ativos da empresa. Nesse contexto, ambos os autores abordam o controle interno como uma importante ferramenta dentro da organização.

Attie (2011, p. 195) declara que,

o controle interno tem quatro objetivos básicos:

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

Os objetivos do controle interno para Perez Junior (2012) são: obtenção de informação adequada; estimulação do respeito e da obediência às políticas da administração; proteção dos ativos; promoção da eficiência e eficácia operacional.

Tanto Attie (2011) como Peres Junior (2012) expõem do mesmo modo os objetivos de controle interno. No entanto, Oliveira *et al.* (2008, p. 134) faz uma abordagem mais ampla sobre os objetivos do controle interno, quais são:

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

Diante dos conceitos expostos pelos autores pode-se perceber que o controle interno assume papel importante dentro das organizações, uma vez que é um conjunto de procedimentos que visam proteger os ativos da entidade com o objetivo verificar se as

informações são adequadas e que podem prevenir erros, comprovar a veracidade dos informes contábeis e de forma geral, estimular a eficiência e eficácia operacional.

2.3.2 Importância do controle interno

A importância do controle interno é notável quando se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto (ATTIE, 2011). Nesse viés, o mesmo autor complementa que a confiabilidade dos dados gerados vai depender das decisões tomadas pelo empresário, uma vez que os empresários tomam decisões baseados em suas experiências, o que pode não ser tão confiável, mas que geralmente acontece em empresas menores.

Sendo assim, é importante que se verifique o crescimento e diversificação de uma empresa, pois quanto maior vai ficando a empresa, maior e mais complexa se torna a organização estrutural. As atividades inicialmente controladas pelo dono da empresa vão sendo delegadas, o que exige um maior controle (ATTIE, 2011).

Na visão de Crepaldi (2013, p. 474)

pode-se entender a importância do controle interno a partir do momento em que se verifica que é ele que pode garantir a continuidade do fluxo de operações com as quais convivem as empresas. Nesse contexto, a contabilidade dos resultados gerados por tal fluxo assume vital importância para os empresários que se utilizam dela para a tomada de suas decisões. Com isso pode-se entender que toda empresa possui controles internos, sendo que em algumas eles são adequados e em outra não.

Para Ribeiro e Ribeiro (2012, p. 111),

é necessário que os controles internos sejam eficazes (possibilitar que sejam feitas as tarefas que precisam ser realizadas) e eficientes (possibilitar que as tarefas que precisam ser realizadas sejam feitas com o menor esforço possível), para que os resultados informados nas demonstrações contábeis da entidade sejam devidamente reconhecidos com credibilidade não só entre seus dirigentes como também entre os usuários externos que direta ou indiretamente tenham interesse nos resultados da organização.

Diante do exposto, Attie (2011) deixa claro que o controle interno ganha importância na medida do crescimento da empresa. Quando a organização é menor o dono geralmente tem poder de controlar a organização, porém quando essa mesma organização cresce o dono não

consegue gerenciar todo o processo e delega funções. Torna-se, dessa forma, necessário um controle mais rígido, com vistas a proteger seu patrimônio contra fraudes.

Sob a visão de Crepaldi (2013) verifica-se que a importância do controle interno é a de garantir a continuidade da empresa, por meio das decisões tomadas pelos empresários com base nos controles. Já Ribeiro e Ribeiro (2012) declaram que o controle interno é importante para que as demonstrações contábeis sejam reconhecidas com credibilidade, isto é, sejam confiáveis.

2.3.3 Características de um sistema de controle interno

Para Attie (2011), as características de um eficiente sistema de controle interno compreendem: a) plano de organização que proporcione apropriada segregação de funções entre execução operacional e custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização; b) sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas; c) observação de práticas salutares no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização; e d) pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para a execução de suas atribuições.

Para Perez Junior (2012) os elementos de controles internos podem ser conceituados como: a) Plano de organização, que é representado normalmente pelo organograma e complementado pelas diretrizes da administração e manuais de procedimentos; b) Sistemas de autorização e procedimentos de registro, que compreendem planos de contas e manuais de procedimentos, existência de normas escritas e organizadas, separação de cada transação em etapas, e registros e formulários adequados; e c) Utilização de pessoal adequado, que é a escolha de funcionários aptos e experientes, e de pessoal capaz de cumprir os procedimentos estabelecidos, de forma eficiente e econômica.

Para Crepaldi (2013) o conceito de controle interno engloba e enfatiza: a) o plano organizacional (estrutura organizacional); b) os sistemas administrativos; c) políticas administrativas; e d) eficiência do pessoal da empresa.

Quanto às características de um controle interno, é possível perceber que os autores tem a mesma abordagem sobre o assunto, isto é, todos enfatizam que os elementos de um controle interno são o plano de organização, os sistemas administrativos, as normas da organização e a eficiência do pessoal.

2.3.4 Responsabilidade pela determinação do controle interno

A responsabilidade pelo estabelecimento do sistema de controle interno é da administração da empresa, bem como pela verificação de se está este sendo seguido pelos funcionários, e por sua modificação, no sentido de adaptá-lo às novas circunstâncias (ALMEIDA, 2012).

Sob o mesmo ponto de vista Crepaldi (2013, p. 474) afirma que “a administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de seu cumprimento pelos funcionários e por sua modificação, visando adaptá-lo às novas circunstâncias”.

Attie (2011) tem a mesma concepção dos dois outros autores, argumentando que a responsabilidade pelo planejamento, instalação e supervisão de um sistema de controle interno adequado é da administração. O mesmo autor complementa que qualquer sistema, independentemente de sua solidez fundamental, pode deteriorar se não for periodicamente revisto. Dessa forma, o sistema de controle interno deve ser supervisionado continuamente para determinar se: a) a política interna presente está sendo corretamente interpretada; b) as mudanças em condições operativas tornaram os procedimentos complicados, obsoletos ou inadequados; e c) quando surgem falhas no sistema, são tomadas prontamente medidas eficazes e corretivas.

Um sistema de controle interno adequado garante não só ao auditor independente obter maior credibilidade nas informações contidas nas demonstrações contábeis, como também auxilia a administração no aperfeiçoamento das suas operações em busca dos seus objetivos, aprimorando a eficiência dos processos produtivos com a redução de custos e melhoria na qualidade dos produtos e serviços, tornando-a cada vez mais competitiva no mercado (RIBEIRO; RIBEIRO, 2012, p. 110).

Oliveira *et al.* (2008, p. 134) argumenta que “um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em um controle interno eficiente é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas em seus relatórios.”

Diante dos conceitos expostos e da visão ampla sobre controle interno, é possível perceber quão importante é para a empresa, no que tange ao fornecimento de informações sobre diversos aspectos para a administração. Nesse sentido a administração consegue tomar decisões com base em informações concretas e confiáveis, quando o sistema de controle interno é adequado. Essas informações, por sua vez são expressas por meio das demonstrações financeiras.

2.4 DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

“As demonstrações financeiras são informações, preparadas por escrito, destinadas a apresentar a situação e a evolução do patrimônio da empresa aos administradores e a terceiros, alheios a ela” (CREPALDI, 2013, p. 13). Considerando essa definição, é necessário que sejam informados aos usuários que critérios foram adotados na elaboração das demonstrações financeiras, ou seja, se estão de acordo com as normas e princípios contábeis. Além disso, é necessário que se sejam apresentados pareceres de terceiros, a fim de se comprovar se as demonstrações financeiras refletem a realidade. Nesse caso, se recorre ao auditor independente.

Conforme exposto, o objetivo principal do auditor externo ou independente é emitir uma opinião ou parecer sobre as demonstrações financeiras. O auditor deve observar se foram preparadas de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, se esses princípios foram aplicados com uniformidade nesse exercício social em comparação com o exercício social anterior. Ainda, deve se verificar se todas as informações necessárias foram divulgadas, para que o leitor tenha um perfeito entendimento sobre essas demonstrações (ALMEIDA, 2012).

O mesmo autor continua e explica que nas últimas décadas houve diversas mudanças na apresentação das demonstrações financeiras. Tais mudanças ocorreram em virtude da necessidade de os futuros aplicadores de recursos terem conhecimento mais profundo sobre a situação patrimonial e financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa da empresa. Dessa forma, foi preciso adequar uma nova lei (Lei das Sociedades por Ações), que foi responsável por contribuir positivamente para as demonstrações financeiras. Nesse sentido, o auditor externo tem de emitir seu parecer para as demonstrações financeiras exigidas pela Lei das S.A.

2.4.1 Demonstrações contábeis objeto de auditoria

As demonstrações contábeis sujeitas à auditoria são as da entidade, elaboradas pela sua administração, com supervisão geral dos responsáveis pela governança (Item 4, da NBCTA 200). As principais demonstrações contábeis sujeitas à auditoria são o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Valor Adicionado (RIBEIRO; RIBEIRO, 2012, p. 3).

Para Almeida (2012) as demonstrações financeiras, para as quais o auditor externo tem de emitir seu parecer representam: a) balanço patrimonial; b) demonstração do resultado do exercício; c) demonstração de lucros ou prejuízos acumulados ou demonstração das mutações do patrimônio líquido; d) demonstração dos fluxos de caixa; e) demonstração do valor adicionado; f) notas explicativas.

Considerando o objeto da auditoria que são as demonstrações financeiras, faz-se uma abordagem do objetivo de auditoria que é verificar se os diversos itens de ativo são apresentados corretamente nas demonstrações financeiras. Esse objetivo volta-se, especificamente, para a classificação das demonstrações financeiras e se atinge por meio da análise das características de cada bem. (CREPALDI, 2013, p. 641).

O auditor deve estar consciente de que um erro de classificação ou descrição inadequada nas demonstrações financeiras pode ser tão grave quanto um erro de valor. Consequentemente, todo exame deve conter procedimentos que assegurem que as demonstrações financeiras são fidedignamente apresentadas (CREPALDI, 2013).

Assim como no exame de todas as fases de um negócio, os procedimentos na auditoria de estoques devem ser definidos em função dos objetivos do auditor para aquele setor. Sendo assim, é essencial que seja observado o objeto da auditoria que para Peres Junior (2012) é a descoberta de erros e fraudes, para proteção da empresa contra eles e contra multas fiscais, como também a produção de informes a respeito da confiabilidade das demonstrações contábeis. Nesse sentido, Oliveira *et al.* (2008) descreve as principais contas utilizadas para esconder as fraudes, conforme quadro 3, abaixo:

Contas contábeis utilizadas para esconder as fraudes	
Conta contábil	Porcentagem de utilização %
Caixa e bancos	17,48
Contas a receber	9,71
Estoques	16,50
Ativo permanente	0,97
Fornecedores	6,80
Contas a pagar	4,85
Vendas	6,80
Custo das mercadorias vendidas	3,88
Contas de folha de pagamento	3,88
Despesas de viagem	9,71
Outras despesas	7,77
Despesas de serviços de terceiros	7,77
Outras	3,88

Quadro 3 – Contas contábeis utilizadas para esconder fraudes.
Fonte: Gazeta Mercantil (1999 *apud* Oliveira *et al.* 2008, p. 143).

Através da observação do quadro 3, fica evidente que a conta Estoque é a segunda conta mais utilizadas para esconder fraudes, visto que “os resultados da empresa podem ser facilmente manipulados pela simples superavaliação ou subavaliação dos estoques” (RIBEIRO; RIBEIRO, 2012, p. 324).

Ambos os aspectos tem sua importância dentro da organização, porém ressalta-se que os estoques são de suma importância, uma vez que o não confronto entre dados do sistema da empresa e inventário físico expressam a falta de controle interno e de informações contábeis.

2.5 AUDITORIA DOS ESTOQUES

2.5.1 Conceito e objetivo de auditoria de estoques

“Os estoques representam, em geral, parcelas significativas dos recursos das empresas industriais” (OLIVEIRA *et al*, 2008, p. 185). Sob o mesmo ponto de vista, Crepaldi (2013, p. 654) afirma que “os estoques constituem o principal item de ativo de muitas empresas, por isso, os auditores têm de se preocupar em determinar quantidades e qualidades dos mesmos, bem como em conferir a exatidão dos cálculos referentes a seu valor”.

De modo geral, os estoques compreendem os bens destinados à venda, ao processo produtivo ou ao consumo. Além disso, também se considera como estoques os produtos que se encontrarem em processo de fabricação, bem como as mercadorias ou produtos destinados à venda que estejam em poder de terceiros. (RIBEIRO; RIBEIRO, 2012).

Para Crepaldi (2013) 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.

Nesse contexto, pode-se concluir que os estoques são parcela significativa de recursos da empresa e que tem por característica garantir a continuidade do fluxo de operações. Por esse motivo, os estoques merecem atenção especial, uma vez que se o controle de ambos estiver comprometido, a empresa poderá perder a capacidade de gerar fluxos futuros.

Isso pode ser percebido quando Franco e Marra (2001, p. 327) discutem que “é importante que se verifique os estoques, uma vez que se diminuirmos o valor dos estoques, avaliando-o, portanto, a menos, surgirá um prejuízo. Se aumentarmos o valor dos estoques,

superavaliando-os, aparecerá um lucro”. Dessa forma, é essencial que as empresas se utilizem das finalidades de auditoria de estoques, de modo que se determine a existência desses bens.

Attie (2011, p. 394) afirma que a auditoria dos estoques tem a finalidade de:

- determinar sua existência, que poderá estar na empresa, em custódia com terceiros ou em trânsito;
- determinar se é pertencente à empresa;
- determinar se foram aplicados os princípios de contabilidade;
- determinar a existência de estoques penhorados ou dados em garantia; e
- determinar se estão corretamente classificados no balanço patrimonial e se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas.

A finalidade da auditoria de estoques exposta no parágrafo acima por Attie (2011), também é mencionada por Ribeiro e Ribeiro (2012, p. 323) que afirma que

a auditoria de Estoques deve ser direcionada a verificar pelo menos: as existências físicas dos bens de propriedade da empresa existentes na empresa, dos bens de propriedade da empresa em poder de terceiros e dos bens de terceiros em poder da empresa; a correta avaliação, isto é, se foram adotados os critérios permitidos por lei e se estão em consonância com as normas brasileiras e internacionais de contabilidade; se há consistência em relação aos critérios de avaliação utilizados em exercícios anteriores etc.

Crepaldi (2013, p. 656) por sua vez, relata os objetivos dos auditores em relação ao exame dos estoques que compreendem:

- determinação de que há bom controle sobre os estoques;
- verificação de que o cliente é realmente o proprietário do estoque;
- determinação de quantidades de estoque em mão do cliente;
- averiguação e certeza de que o cliente atribui preço adequado a seu estoque;
- determinação se há ônus sobre o estoque;
- determinação da possibilidade de venda do estoque existente, atentando para indícios, tais como mercadoria danificada, itens obsoletos etc.;
- determinação da forma correta de apresentação do estoque nas demonstrações financeiras.

Através dos conceitos expostos sobre os objetivos da auditoria de estoques fica claro que é determinante para a auditoria verificar o nível de controle interno da empresa, determinando a existência dos estoques, bem como verificar se foram utilizados os princípios e normas contábeis para a determinação de seus valores e se os estoques estão apresentados corretamente nas demonstrações financeiras.

2.5.2 Revisão de controle interno

Cada companhia tem seus próprios métodos de controle interno de acordo com suas reais necessidades, ou seja, variam de empresa para empresa, sendo assim, a administração deve estabelecer os controles internos que lhe concedam alguma segurança para efeito de sua gestão (ATTIE, 2011).

Mesmo que cada empresa possua seu próprio controle interno Attie (2011, p. 402) exhibe uma relação de métodos que podem ser utilizados pelas empresas para fortalecimento do controle, quais são:

- segregação de funções entre a guarda física dos estoques e a de contabilização;
- autorização de compra por pessoa de nível;
- utilização de coleta de preços para compras;
- utilização de requisição de materiais para produção;
- apontamentos das horas trabalhadas na produção;
- registro perpétuo do estoque;
- determinação de ponto mínimo de estoque;
- conciliação periódica entre o registro perpétuo e o razão sintético de estoques;
- contagens rotativas de estoques;
- sistema de custo integrado à contabilidade;
- segregação de funções entre o setor de compras e o de recebimento; e
- contagem física quando da recepção e emissão de documento comprobatório.

Oliveira et al. (2008) relata que a boa administração dos estoques exige cuidados especiais, tais como:

- eficientes sistemas contábeis e de controles internos;
- moderna e funcional contabilidade gerencial de custos;
- normas transparentes, eficientes e eficazes para os processos de compras e suprimentos;
- adequadas políticas de segregações de funções que envolvem os principais processos administrativos, contábeis, financeiro e produtivos em todas as fases; e
- inclusão da análise da cadeia de valores na gestão estratégica de custos.

Essencial, quanto a controle interno, é a existência de um sistema eficiente de registro de entradas e saídas de estoques e rigoroso controle dessa movimentação, realização de inventários metódicos, verificações físicas frequentes, ainda que parciais, mas em rodízio, segregação de funções entre compradores, almoxarifes e faturistas. Além disso, devem existir critérios de avaliação adequados, com permanente controle sobre a correção dos cálculos. O

sistema de compras, também, deve prever a emissão de pedidos de compras, assinados por elemento autorizado, fazendo-se o confronto com a nota fiscal de entrada de mercadoria comprada (FRANCO; MARRA, 2001).

A revisão do controle interno é necessária quando se parte do pressuposto que o controle interno de determinada empresa determinará o escopo do trabalho, os procedimentos a utilizar, a data e extensão dos trabalhos (ATTIE, 2011).

2.5.3 Procedimentos de auditoria

Os procedimentos de auditoria segundo Attie (2011) são as ferramentas que o auditor utiliza para a realização de seus trabalhos e que a escolha de tais procedimentos depende da consistência dos controles internos. Nesse viés, o mesmo autor apresenta uma relação de procedimentos que podem ser utilizados durante a execução dos trabalhos de auditoria que estão apresentados no quadro 4.

Exame físico	contagem de estoques de matérias-primas, processo, acabados e materiais em consignação ou com terceiros;
Confirmação	confirmação de estoques com terceiros; confirmação de estoques de terceiros; confirmação de estoques em consignação.
Documentos originais	exame documental de notas fiscais por compra e pagamentos; exame de contratos de compra e venda; exame documental das apropriações de matérias-primas e mão de obra; exame de atas e assembleias.
Cálculos	soma da contagem de estoques; cálculos das quantidades pelo preço unitário; cálculos dos impostos; apropriação das despesas gerais de fabricação.
Escrituração	exame da conta de razão de produtos acabados; exame da conta de razão de importações em trânsito; exame das ordens de fabricação; follow-up das contagens físicas.
Investigação	exame detalhado da documentação de compra; exame minucioso das ordens de fabricação em aberto; exame minucioso do registro perpétuo; exame do cut-off de compras e vendas.
Inquérito	variação do saldo de estoque; inquérito sobre a existência de produtos morosos ou obsoletos.
Registros auxiliares	exame do registro perpétuo de estoques; exame das ordens de produção/fabricação.
Correlação	relacionamento das vendas com a baixa de estoques; relacionamento das compras com os fornecedores.
Observação	classificação adequada das contas; observação dos princípios de contabilidade; observação de estoques morosos ou obsoletos.

Quadro 4 – Procedimentos de auditoria ilustrativos.

Fonte: Attie (2011, p. 403)

Assim como Attie (2011), Peres Junior (2012, p. 140) também apresenta uma relação dos principais procedimentos de auditoria, quais são:

- Circularização de estoques em poder de terceiros.
- Inventário físico.
- Teste dos custos de produção.
- Teste de compras.
- Teste de custo ou mercado.
- Teste do ajuste para perdas.
- Teste de importações.
- Teste do ajuste ao valor de realização.

Conforme Ribeiro e Ribeiro (2012), a auditoria dos Estoques deve ser conduzida a conferir os cálculos de contas apresentadas no Balanço; a checagem dos valores, comparando os valores informados no Balanço com os contidos no Razão Geral e Analítico; devem ser efetuados testes no controle interno para verificar os cálculos efetuados para atribuição de valores, devendo as verificações serem estendidas para outros controles existentes, que inclui a busca de informações externas.

O mesmo autor complementa que “quando houver estoques em poder de terceiros, o auditor avaliará a relevância desses itens, aplicando a materialidade, para decidir se confirmará as quantidades e os valores por meio de circularização” (RIBEIRO; RIBEIRO, 2012, p. 324).

Nesse contexto, pode-se perceber que vários procedimentos podem ser aplicados no trabalho de auditoria de estoques, como testes, exames, cálculos, checagem de valores, bem como a contagem física dos estoques, que é essencial para assegurar a existência física desses bens.

2.5.4 Contagem física dos estoques

A contagem física ou inventário físico é o meio pelo qual o auditor se satisfaz quanto à existência efetiva dos estoques, sendo assim, faz-se necessária para assegurar que o registro contábil reflita com propriedade a existência física (ATTIE, 2011). Na mesma linha de pensamento Oliveira *et al.* (2008, p. 188) afirma que “o inventário físico tem por finalidade aferir a real quantidade de mercadorias existentes na empresa”.

O inventário físico representa um procedimento de controle que visa apurar as responsabilidades das pessoas que custodiam bens da empresa. Esse procedimento é executado pela contagem física dos bens e confronto do resultado com os registros de estoques. Dessa forma, é recomendável que os participantes das contagens não sejam as pessoas responsáveis pela custódia dos estoques. Além disso, o inventário físico visa adequar os registros contábeis à real situação existente. As contagens físicas devem ser realizadas pelo menos uma vez por ano. Existem empresas que fazem inventários físicos de todos os bens do estoque no final ou próximo ao final do exercício social, enquanto outras procedem contagens físicas ao longo dos meses do ano (método rotativo), de forma que todos os bens sejam contados pelo menos uma vez durante o exercício social. Esse método pressupõe que a empresa tenha registro perpétuo de estoque (representa um registro analítico e indica a movimentação em reais e quantidades por bem) e um bom sistema de controle interno (ALMEIDA, 2012, p. 214).

A contagem física dos produtos é de responsabilidade da companhia, o auditor apenas acompanha e observa o processo. As razões para esse acompanhamento são: determinação da efetiva existência física dos estoques; observação quanto aos métodos seguidos para a correta apuração do inventário; e teste de contagens para verificação de que os estoques estão sendo corretamente levantados (ATTIE, 2011).

A auditoria de Estoques é feita também por amostragem. Entretanto, cuidados especiais precisam ser tomados na seleção dos itens a serem testados, pois dependendo da atividade da empresa, os estoques podem ser compostos por uma grande quantidade de itens (RIBEIRO; RIBEIRO, 2012).

Além disso, segundo Oliveira *et al.* (2008, p. 190) alguns procedimentos devem ser seguidos para se fazer a contagem:

- Serão aceitas como corretas as quantidades mencionadas nas embalagens (caixas, sacos etc.) lacradas pelo fornecedor.
- O conteúdo das embalagens abertas deverá ser conferido, por meio de contagens ou pesagens.
- O local de contagem de cada equipe deverá ser previamente definido pelo coordenador.
- As contagens deverão ser anotadas a caneta, em forma legível, no espaço próprio da etiqueta.
- Cada material deverá ser contado, no mínimo, duas vezes.
- A equipe que efetuou a primeira contagem não deve ser a mesma, em nenhuma hipótese, que efetuará a segunda contagem do mesmo material.
- O coordenador do inventário será o responsável pela comparação entre a primeira e a segunda contagem. Em caso de divergência, escalará uma terceira equipe para efetuar a terceira contagem, considerando como correta a quantidade que coincidir com uma das contagens anteriores. Se nenhuma das contagens coincidir, será efetuado uma quarta contagem, com a participação dos auditores.

Além desses procedimentos, é importante que a empresa não receba materiais nos dias programados para o inventário físico, bem como não deverá ocorrer qualquer movimentação,

mesmo internamente, de matérias-primas, produtos acabados, produtos em elaboração, materiais auxiliares, materiais de embalagem e sucatas. E, as notas fiscais de faturamento deverão ser emitidas até o dia anterior ao início do inventário (OLIVEIRA *et al.*, 2008).

Almeida (2012) afirma que é importante seguir algumas recomendações para o levantamento do inventário: planejamento, para determinar os dias, os locais, os produtos que será feito o inventário; controle de etiquetas, para que um mesmo produto não seja contado mais de uma vez; corte das operações, para que não exista movimentação de compras e vendas de mercadorias nos dias que se fará o inventário físico; movimentação externa e interna de produtos; identificação dos produtos.

A área de estoques, em verdade, constitui o maior desafio ao auditor, pois geralmente envolve o ativo circulante de maior importância, e qualquer erro influi diretamente no resultado. Muito embora esse erro seja compensável quase de imediato, o exercício em exame estará incorreto, prejudicando o princípio de competência de exercícios e, conseqüentemente, o resultado do ano e patrimônio líquido (ATTIE, 2011, p. 404).

Se observa, portanto, nos quesitos comentados pelos autores que a auditoria dos estoques é questão fundamental para avaliar se a empresa expressa em suas demonstrações contábeis informações reais que possam auxiliar os administradores a tomar decisões.

3. METODOLOGIA

A metodologia pode ser entendida como um caminho que se traça para se atingir um objetivo qualquer. É, portanto, a forma, o modo para resolver problemas e buscar respostas para as necessidades e dúvidas. A metodologia científica é um caminho que procura a verdade num processo de pesquisa, ou aquisição de conhecimento; um caminho que utiliza procedimentos científicos, critérios normalizados e aceitos pela ciência (MICHEL, 2009).

3.1 CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA

O caráter desse trabalho, segundo a abordagem do problema é mista (Qualiquanti), uma vez que inicialmente foram aplicados questionários aos responsáveis pelo setor de estoques da empresa, que proporcionou a análise e interpretação dos controles internos e dados coletados de forma detalhada, sem quantificá-los, e a segunda etapa consistiu em conferir quantitativamente se os bens físicos comprovam os registros da empresa.

A pesquisa qualiquanti segundo Michel (2009) é quando se quantifica e percentualiza opiniões, submetendo seus resultados a uma análise crítica qualitativa. Esse tipo de pesquisa permite levantar atitudes, pontos de vista, preferências que as pessoas têm a respeito de determinados assuntos, fatos de um grupo definido de pessoas, além de identificar falhas, erros, descrever procedimentos, descobrir tendências, identificar e explicar comportamentos.

Segundo os objetivos o presente trabalho se caracteriza como descritiva, pois os dados, os problemas, os fatos já efetivamente ocorridos na empresa foram relatados, comentados, questionados. De forma geral, as características do sistema de controle interno nos estoques da empresa foram descritas, assim como os registros das operações foram analisados.

A pesquisa descritiva, para Michel (2009), se propõe a verificar e explicar problemas, fatos ou fenômenos da vida real, com a precisão possível, observando e fazendo relações,

conexões, à luz da influência que o ambiente exerce sobre eles. Está relacionada diretamente com a pesquisa qualitativa, na medida em que levanta, interpreta e discute fatos e situações. Matias-Pereira (2012, p. 48) profere que a pesquisa descritiva “visa descrever as características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Segundo os propósitos, o trabalho se caracteriza como pesquisa-diagnóstico, uma vez que se analisou o controle interno dos estoques na empresa objeto de estudo, com finalidade de identificar se os procedimentos realizados estavam de acordo com as normas da empresa, e em caso de falhas, sugerir os ajustes necessários.

Para Michel (2009), a pesquisa-diagnóstico é um tipo de pesquisa aplicada que se dedica a explorar e analisar criticamente o ambiente, levantando e definindo problemas para posteriormente, se proporem soluções para tais problemas.

Segundo os procedimentos técnicos, o trabalho se caracteriza como documental e estudo de caso. É documental, visto que as informações da empresa para a realização do trabalho vieram de fontes formais da empresa, ou seja, relatórios dos estoques.

Para Matias-Pereira (2012, p. 89) a pesquisa documental tem por “finalidade reunir, classificar e distribuir os documentos de todo gênero dos diferentes domínios da atividade humana”. Para Michel (2009) a análise documental significa consulta a documentos, registros pertencentes ou não ao objeto de pesquisa estudado, para fins de coletar informações úteis para o entendimento e análise do problema.

O trabalho se caracteriza como estudo de caso, pois se trabalhou com dados de uma empresa apenas, que teve o objetivo de avaliar e levantar o controle interno adotado pela empresa, e identificar se o nível de operações era adequado.

Para Matias-Pereira (2012, p. 89) uma pesquisa se caracteriza como estudo de caso “quando envolve o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira que se permita o seu amplo e detalhado conhecimento”. O método do estudo de caso, para Michel (2009), consiste na investigação de casos isolados ou de pequenos grupos, com o propósito básico de entender fatos, fenômenos sociais.

3.2 PLANO DE COLETA DE DADOS

Os dados usados nesse trabalho foram coletados na forma de questionário adaptado de Sá (2000), Perez Junior (2012) e Franco e Marra (2001). Pelo motivo de serem três empresas,

as quais possuem estoques internos e externos, se criou dois questionários diferentes, sendo que o primeiro questionário que está apresentado no Apêndice A, destinou-se a conhecer o controle interno dos estoques internos, e por isso foram aplicados aos responsáveis pelo setor dos estoques internos; e o segundo se destinou a conhecer os procedimentos de controle interno dos estoques externos, que estão nos centros de armazenagem dos técnicos. Esse segundo questionário que está apresentado no Apêndice B, foi aplicado aos próprios técnicos.

Esses questionários foram aplicados com o objetivo de conhecer o funcionamento da empresa e os responsáveis pelos departamentos, bem como buscar informações sobre o setor de estoques e demais assuntos relevantes, no período de outubro de 2014. Os dados coletados foram provenientes de fonte primária, ou seja, foram colhidos e registrados pelo próprio pesquisador em primeira mão (DIEHL E TATIM, 2004). A técnica de questionário que foi utilizada nesse trabalho, segundo Diehl e Tatim (2004, p. 68) “é 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”.

Os dois questionários antes de serem aplicados, foram apresentados ao gestor de qualidade do Grupo ABC, de modo que fossem previamente aprovados para posteriormente serem aplicados aos demais funcionários da empresa. Essa pré-aprovação para Diehl e Tatim (2004) é definido como pré-teste, onde se aplica alguns exemplares em uma pequena população escolhida, a fim de verificar a existência de possíveis falhas, como inconsistências ou complexidade das questões, linguagem inacessível entre outros, com vistas a promover seu aprimoramento e o aumento de sua validade.

A segunda etapa de coleta de dados foi fazer o inventário físico dos estoques internos e externos, por meio de amostragem intencional. Nos estoques internos foram obtidas informações de alguns itens contidos no Centro de Armazenagem de insumos da Cia Indústria (C.A. 001), e nos Centros de Armazenagem de produtos acabados da Cia Indústria (C.A. 100) e Cia Comodato (C.A. 700). Nesses três C.A.s existem aproximadamente 1.500 (um mil e quinhentos) produtos armazenados, dos quais foram selecionados 55 (cinquenta e cinco) para a realização do inventário físico.

Nos estoques externos foram obtidas informações sobre os estoques dos técnicos. Essa contagem foi realizada pelos próprios técnicos, os quais enviaram seus relatórios para a empresa e posteriormente a empresa forneceu esses dados para a realização do trabalho. Em um contexto, onde existem 113 técnicos ativos, foi realizada a amostra com 4 técnicos, que foi o que a empresa conseguiu transmitir para o trabalho.

3.3 ANÁLISE E TRATAMENTO DOS DADOS

Diehl e Tatim (2004, p. 82) afirmam que “na pesquisa tanto quantitativa quanto qualitativa, existe a necessidade de organizar os dados coletados para que eles possam ser interpretados pelo pesquisador”.

Os mesmos autores descrevem quanto a pesquisa qualitativa que, o pesquisador, ao encerrar sua coleta de dados, depara-se com uma imensa quantidade de informações na forma de textos que devem ser analisados. Nessa linha os autores afirmam que as maneiras de analisar um texto seguem os padrões de análise quantitativa, pois tem propósito de contar a frequência dos fenômenos e procurar a relação entre eles, com a interpretação dos dados se valendo de modelos conceituais definidos *a priori*.

Os dados coletados na primeira etapa do trabalho foram teóricos, uma vez que se tentou, através de respostas em questionários, avaliar o controle interno do Grupo ABC. Sendo assim, as respostas foram comparadas para se tentar identificar divergências. Nessa etapa se buscou identificar os pontos mais relevantes que foram descritos nas observações dos questionários para posterior a isso comentá-los na análise dos dados.

Em um segundo momento foi realizado o inventário físico, onde os dados foram tabulados em planilha eletrônica, quantificando-os para analisá-los em percentuais, que é uma forma mais acessível de se entender. As planilhas foram colocadas no trabalho em forma de tabelas para mostrar os dados e identificar, apresentar e comentar os resultados.

Nesse contexto, primeiramente, se analisou as informações, documentos e relatórios da empresa, e em sequência se fez uma comparação entre o físico e os relatórios. Os dados foram basicamente tabulados em planilhas eletrônicas, onde se pode identificar com clareza as informações e resultados.

3.4 AS VARIÁVEIS DO ESTUDO

“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” (ATTIE, 2011, p. 5).

Para a auditoria, é de fundamental importância conhecer a qualidade e o grau de confiabilidade dos sistemas contábeis e de controles internos desde a fase de planejamento de seus trabalhos, para auxiliar na adequada identificação das áreas de risco. Também é função do auditor recomendar melhorias nos procedimentos operacionais, contábeis e de controle interno, apesar de não ter poderes para implementar ou aprovar nada, visto que tais atividades são de responsabilidade dos executivos de staff (OLIVEIRA et al., 2008, p. 132).

Na avaliação do controle interno existente na organização visando a apurar a confiabilidade dos procedimentos rotineiros para os estoques, o auditor deve entrevistar todas as pessoas envolvidas com os estoques e solicitar que cada uma delas descreva as tarefas que realizam, para que possa se inteirar da existência ou não de fragilidade nos procedimentos (RIBEIRO; RIBEIRO, 2012).

A área de estoques, em verdade, constitui o maior desafio ao auditor, pois geralmente envolve o ativo circulante de maior importância, e qualquer erro influi diretamente no resultado. Muito embora esse erro seja compensável quase de imediato, o exercício em exame estará incorreto, prejudicando o princípio de competência de exercícios e, conseqüentemente, o resultado do ano e patrimônio líquido (ATTIE, 2011, p. 404).

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA ESTUDADA

O Grupo ABC iniciou suas atividades em 1994, na cidade de Passo Fundo – RS, onde foi fundada a Cia Indústria Ltda. Dentre as mais de 20 patentes pertencentes aos seus fundadores, a empresa optou por trazer para o mercado os mais eficientes equipamentos de segurança veicular. Hoje, seu nome é sinônimo da busca constante de novas tecnologias em segurança de veículos.

O presente estudo foi aplicado nas três empresas que compõe o Grupo ABC: Cia Indústria Ltda.; Cia Comodato Ltda.; Cia Serviços Ltda.

A Cia Indústria Ltda. é responsável pela área de desenvolvimento e industrialização de produtos, onde possui uma ampla linha de rastreadores, bloqueadores, equipamentos para telemetria e limitadores de velocidade.

Já a Cia Comodato Ltda. possui a melhor e mais completa ferramenta de monitoramento de veículos do mercado. Mais de 12 mil veículos atualizam seus dados de minuto a minuto, sendo possível contar com uma central de atendimento 24 horas, central de monitoramento Wake, atendimento 0800 e conexão para visualização do veículo via web.

A Cia Serviços Ltda. tem como principal objetivo executar os serviços de instalação, manutenção, desinstalação e reinstalação de equipamentos e instalação de acessórios. Além disso, conta com uma rede de assistência técnica terceirizada, espalhada em vários estados do País e técnicos contratados sob uma Supervisão Técnica para atendimento as necessidades de seus clientes.

Essas três empresas tem ligação direta entre si, conforme pode ser observada na figura 1, pois a Cia Indústria Ltda. é a empresa que produz materiais finais, transforma a matéria-prima em produtos acabados, os quais podem ser diretamente vendidos aos clientes ou

vendidos para a Cia Comodato Ltda., que faz comodato dos produtos. Ao fazer essa compra a Cia Comodato Ltda. fica com produtos em seu próprio estoque, que é separado do estoque da Cia Indústria Ltda. A Cia Serviços Ltda., por sua vez, se caracteriza por ser uma empresa de serviços que possui 113 técnicos terceirizados ativos que são responsáveis por instalar, fazer manutenção dos produtos comodatados da Cia Comodato Ltda. e Cia Indústria Ltda., para isso, cada técnico possui um centro de armazenagem próprio.

Figura 1: Fluxo operacional do Grupo ABC.
Fonte: Dados primários.

Através do exposto pode-se perceber que o Grupo AB

4.2 AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

A primeira etapa do trabalho consistiu em coletar informações sobre o controle interno dos estoques por meio de dois questionários, sendo que um foi aplicado aos responsáveis pelos estoques internos e o outro aos responsáveis pelos estoques externos, que são os técnicos. Os questionários aplicados ao setor de estoques tiveram como características levantar informações sobre alguns pontos relevantes para avaliar o grau de controle interno da empresa. Nesse viés, foi analisado inicialmente o questionário aplicado aos responsáveis pelos estoques internos das empresas Cia Indústria e Cia Comodato.

4.2.1 Questionário aplicado aos responsáveis pelo estoque interno

O questionário aplicado aos responsáveis pelo estoque interno foi aplicado a 5 (cinco) pessoas que tem contato direto com os estoques: o chefe geral do almoxarifado; o auxiliar do almoxarifado; o chefe do setor de peças em conserto; o auxiliar do setor de peças em conserto; e o supervisor de expedição.

Ao analisar as respostas dos entrevistados no primeiro questionário, se constatou que 100% dos entrevistados avaliaram que os controles de estoques e almoxarifado existem (questão 1 e 2), bem como registros permanentes de estoques (questão 3). Ou seja, essas três questões tiveram por objetivo examinar se a empresa possui algum tipo de controle de seus estoques e se possui um local adequado para armazenar os produtos. Ambas as questões tiveram respostas positivas, isto é, a empresa possui um local específico de armazenagem e controle dos estoques.

A questão 4 discutiu como os estoques são controlados, onde 100% dos entrevistados responderam que o controle é feito por sistema. Um entrevistado complementou que o sistema interno utilizado na empresa é o Sistema Cigam, e outro complementou que o método de controle dos produtos acabados é via Sistema Cigam e o método de controle dos insumos é via Sistema Kanban.

O Sistema Kanban é uma técnica que permite uma sintonia entre a gestão de estoque e a produção, pois auxilia no fluxo de peças por meio de cartões visuais. Esses cartões são colocados num local específico da linha de produção, para indicar a entrega de uma determinada quantidade. Quando se esgotarem todas as peças, o mesmo aviso é levado ao seu ponto de partida, onde se inicia um novo pedido para mais peças. Através dessa técnica se

consegue ter uma gestão visual do estoque, isto é, esses quadros e cartões visuais integram o sistema Kanban, que ajudam os trabalhadores a planejarem a produção na indústria e a controlar o estoque.

As questões 5, 6, 7 e 8 tiveram o objetivo de questionar se há conferências físicas na empresa, isto é, se de tempos em tempos é feito algum tipo de confronto entre os produtos existentes nos registros da empresa e o que de fato existe no estoque. O inventário físico é essencial para Attie (2011) e Franco e Marra (2001), uma vez que é uma forma de se fortalecer o controle interno dos estoques. Ao controlar adequadamente os estoques e determinar o real valor, esses não estarão nem subavaliados, gerando prejuízos e nem superavaliados gerando lucros inexistentes.

Na questão 5 foi questionado se existem conferências periódicas de estoque, onde 20% dos entrevistados responderam que não existe e 80% responderam que existe conferência periódica. Desses 80%, metade respondeu que é feito inventário físico anualmente e a outra metade não respondeu a periodicidade da contagem. Nessa questão, portanto, se pode constatar que de acordo com as respostas dos entrevistados essa empresa realiza de contagem física periódica que é feita anualmente.

Sequencialmente, foi questionado na questão 6 quem faz as conferências físicas, onde 100% dos entrevistados responderam que o chefe geral dos almoxarifados faz as conferências físicas e que as diferenças encontradas são ajustadas nos registros da empresa (questão 7). Isso quer dizer que, a mesma pessoa que cuida e é o responsável pela entrada e saída de mercadorias dos almoxarifados, anualmente conforme respostas da questão 5 faz a contagem física dos estoques, confronta com os registros da empresa e se há divergências tem a permissão de ajustar as diferenças encontradas.

As maiores diferenças encontradas entre registros da empresa e contagem física (questão 8) segundo 60% dos entrevistados são nas peças menores, componentes eletrônicos, capacitores e resistores na Cia Indústria, por outro lado 20% responderam que as maiores diferenças encontradas são estoques externos, em posse de técnicos e 20% dos entrevistados não responderam.

Um ponto fundamental avaliado por meio das questões 9, 10, 11 e 18 foi a existência de segregação de funções para controlar os estoques internos. Verifica-se a importância desse assunto no esclarecimento de Attie (2011) e Oliveira et al. (2008) que ressaltam que é necessário que exista uma política de segregação de funções para fortalecer o controle da empresa em relação aos estoques, afinal, como diz Crepaldi (2013) os estoques constituem boa parte do ativo da empresa, por isso, se torna essencial o controle dos mesmos.

A questão 9 perguntou se existem setores responsáveis pelos estoques, sendo que 100% das respostas foram positivas. No entanto, houve uma divergência onde um entrevistado complementou que o setor de compras é o responsável pelos estoques e outro respondeu que é o setor do almoxarifado.

Na questão 10 foi questionado se o responsável pelos estoques faz compras, afinal como ressaltam Franco e Marra (2001) é necessária a existência de segregação de funções entre compradores, almoxarifes e faturistas. Nesse quesito 100% dos entrevistados responderam que o responsável pelos estoques faz compras, ou seja, o chefe geral dos almoxarifados que é a pessoa que cuida dos estoques, também é responsável por fazer compras, exercendo mais de uma função dentro da empresa.

A questão 11 complementou a 10 questionando se o responsável pelo estoque autoriza as compras, onde as respostas foram divergentes, sendo que 60% das repostas foram negativas, ou seja, o responsável pelo estoque não autoriza as compras. Um entrevistado complementou que é o superior que autoriza e outro respondeu que o chefe geral dos almoxarifados não tem autorização, mas se precisar ele compra. Por outro lado, 40% dos entrevistados responderam que o chefe geral dos almoxarifados autoriza as compras.

Na questão 18 se questionou se existe um serviço autônomo de recepção e outro de entrega de materiais, uma vez que Attie (2011) evidencia que para que haja um fortalecimento do controle interno dos estoques é necessária a segregação de funções entre o setor de compras e o de recebimento. Nesse quesito, 80% dos entrevistados disseram que o serviço de recepção e de entrega de materiais é feito pelas mesmas pessoas e apenas 20% responderam que são pessoas distintas que fazem a recepção e entrega de materiais.

Na questão 12 foi questionado se toda entrada de produtos na empresa é coberta por controle específico. Nesse quesito se constatou que 80% das respostas foram positivas, onde metade desse percentual disse que é lançada a nota fiscal no sistema e automaticamente carrega os produtos no sistema, ou seja, os produtos não são lançados separadamente e 20% não responderam.

As questões 13, 14 e 15 se referem ao processo interno, quando da solicitação e entrega de materiais aos clientes, mediante utilização de requisição física. Afinal, para um fortalecimento do controle interno Attie (2011) sugere a utilização de requisição de materiais para produção. O processo interno referido compreende o pedido, a elaboração das requisições, movimentação de insumos e produtos acabados dentro da empresa e entrega de materiais aos consumidores finais.

Na questão 13 foi questionado se toda entrega de materiais aos clientes é feita mediante requisições, onde 100% das respostas foram positivas, isso quer dizer que, o cliente faz o pedido e, diante disso, o setor comercial faz o pedido mediante requisição via sistema, o qual é enviado para o chefe geral dos almoxarifados providenciar todos os produtos solicitados.

Na questão 14 foi questionado quem emite as requisições, onde 80% dos entrevistados responderam que são os setores em geral, ou seja, qualquer setor pode fazer a requisição de acordo com a necessidade. Incluído nesse percentual, 20% dos entrevistados responderam e explicaram que qualquer setor pode emitir uma requisição e que a partir disso é gerado um “rancho”. Nesse quesito 20% dos entrevistados não responderam.

A empresa considera o rancho, os materiais que serão encaminhados a produção, ou seja, se faz a requisição e manda para o chefe geral dos almoxarifados que vai verificar se possui produtos acabados suficientes para a requisição, caso não possua irá fazer uma lista (rancho) com os insumos necessários para produzir a quantidade de produtos acabados solicitados e passará para o setor de produção.

Complementando a questão 14, na 15 foi questionado qual o chefe que autoriza as requisições, onde 60% dos entrevistados responderam que cada setor tem um chefe que é responsável por autorizar as requisições, ou seja, as requisições passam pelo chefe do setor, por outro lado 20% responderam que quem precisa faz a solicitação, ou seja, qualquer pessoa do setor pode fazer essa solicitação. Nesse quesito 20% dos entrevistados não responderam.

As questões 16 e 17 tiveram por objetivo conhecer como é feito os serviços de recepção, entrega e devolução de materiais, pois de acordo com Franco e Marra (2001) é essencial a existência de um sistema eficiente de registro de entradas e saídas de estoques e rigoroso controle dessa movimentação.

Na questão 16 foi questionado se há emissão de nota própria em caso de devolução de materiais a fornecedores, onde 80% das respostas foram positivas e outros 20% das respostas foram negativas. E na questão 17 foi questionado se há nota de entrega em caso de devolução de materiais ao almoxarifado, onde 60% das respostas foram negativas e 40% foram positivas.

As questões 19, 20 e 21 se referem ao serviço de compras. Segundo Franco e Marra (2001) e Oliveira et al. (2008) para fortalecimento do controle interno é necessário normas transparentes, eficientes e eficazes para os processos de compras e suprimentos, bem como o sistema de compras deve prever a emissão de pedidos de compras, assinados por elemento autorizado, fazendo-se o confronto com a nota fiscal de entrada de mercadoria comprada.

Na questão 19 foi questionado se o serviço de compras é organizado e 100% das respostas foram positivas. Além disso, se questionou na 20 se as compras são feitas mediante autorizações escritas, onde 40% das respostas foram positivas, no entanto, esses complementaram que a forma de autorização às vezes é via e-mail, mas geralmente de forma verbal e 60% das respostas foram negativas, complementando que a autorização é feita verbalmente.

Na questão 21, foi questionado quem e qual cargo autoriza a compra. Verifica-se a importância desse quesito quando Attie (2011) discute que pessoa de nível deve autorizar a compra. Na visão de 60% dos entrevistados o chefe de compras, que é o chefe geral dos almoxarifados, necessita ser autorizado pelo diretor geral e na visão de 40% o próprio chefe geral dos almoxarifados autoriza a compra.

Nas questões 22, 23 e 24 foi questionado sobre a proteção dos materiais. A questão 22 questionou se os materiais estão bem protegidos, onde 80% das respostas foram positivas e 20% foram negativas. Na questão 23 se questionou se existe fácil acesso aos almoxarifados por qualquer pessoa, onde 60% das respostas foram negativas e 40% foram positivas. O responsável por supervisionar e inspecionar o pessoal do almoxarifado para 80% dos entrevistados é o chefe geral dos almoxarifados e para 20% dos entrevistados é o diretor geral.

Além disso, se questionou nas questões 25 e 26 sobre os estoques externos que estão em posse dos técnicos. Na questão 25 foi questionado se a empresa tem algum controle de quantos produtos os técnicos possuem em seus centros de armazenagem, onde 60% das respostas foram negativas e 40% foram positivas. E a questão 26 perguntou se a empresa tem controle de quantos produtos voltam para a empresa depois de feita a manutenção ou instalação pelo técnico, onde 40% das respostas foram positivas, 20% foram negativas e 40% dos entrevistados não responderam.

De forma geral, o que ficou mais evidente nas respostas desse questionário foi a inexistência de segregação de funções, pelo fato do chefe geral dos almoxarifados, não ser apenas o responsável pelo setor de estoques, mas também pelo setor de compras. Além disso, essa pessoa é responsável por fazer o inventário físico e os respectivos ajustes, receber e entregar os estoques e, ainda, supervisionar o próprio serviço.

No que se refere ao setor de compras é notável que o chefe geral dos almoxarifados é o responsável por essa função, muitas vezes autoriza as próprias compras que, aliás, as autorizações não são feitas de forma escrita. Ou seja, a empresa não tem uma gestão voltada a segregação de funções, pois uma mesma pessoa exerce mais de uma função dentro da organização.

Por outro lado, se identificou nas respostas dos entrevistados que os estoques, em geral estão bem protegidos, pois os mesmos relataram a existência de um almoxarifado, onde a maioria acredita que não existe fácil acesso por qualquer pessoa, as respostas demonstraram que os entrevistados acreditam que os estoques são controlados, e o inventário físico é feito anualmente. Os entrevistados, ainda acreditam que o serviço de compras é organizado, porém as demais respostas evidenciam que as compras, na maioria das vezes não são realizadas mediante requisições escritas e não existe uma pessoa responsável por autorizar a compra.

Nesse contexto, identificam-se inúmeras divergências nas respostas dos entrevistados, o que demonstra que ambos não conseguem identificar a função dos demais dentro da organização.

4.2.2 Questionário aplicado aos responsáveis pelo estoque externo

O segundo questionário foi aplicado a 4 (quatro) pessoas: o chefe dos técnicos e 3 (três) técnicos. Esses, por sua vez, prestam serviços para a Cia Serviços Ltda., são responsáveis pela instalação e manutenção de peças e possuem estoques de propriedade das empresas Cia Indústria Ltda. e Cia Comodato Ltda.

Primeiramente se questionou se existem manuais de políticas e procedimentos específicos para o recebimento de materiais, onde 100% dos entrevistados responderam que não há nenhum manual, ou seja, a empresa coloca estoques (dinheiro) em poder de terceiros, no entanto, não informa a eles como, quando e qual devem ser utilizados, de que forma.

Na questão 2 foi questionado se os materiais recebidos e devolvidos pelos técnicos são controlados pela empresa, onde 50% das respostas foram positivas, com complemento que é controlado via planilha eletrônica, e os outros 50% não responderam.

Na questão 3 foi questionado como cada bem é controlado, onde 100% dos entrevistados responderam que o controle é feito através de um código de identificação, ou seja, cada produto possui um código de identificação, meio pelo qual é controlado. Nessa questão foi respondida a questão 6 que perguntava se cada bem possui um código, da mesma forma 100% das respostas foram positivas.

Na questão 4 foi questionado como é o recebimento dos materiais pelos técnicos, onde 50% responderam que é através de transportadora e os outros 50% responderam que é por correio ou malote e o retorno para a empresa (questão 5) segundo 100% das respostas é via

SEDEX. Nesse quesito se pode identificar que não existe um padrão de envio e recebimento de materiais. Ambos são transportados de qualquer maneira.

Na questão 7 foi questionado se existe um número mínimo e máximo de produtos que podem ficar no centro de armazenagem do técnico, onde 100% das respostas foram negativas.

Na questão 8 foi questionado se existem conferências físicas periódicas dos centros de armazenagem dos técnicos, onde 100% das respostas foram negativas.

Através desse questionário se pôde identificar a inexistência de procedimentos de controle-9(e)4(s.03 entific).

- C.A. 100 – que corresponde aos estoques de produtos acabados da Cia Indústria Ltda.;
- C.A. 700 – que corresponde aos estoques de produtos acabados da Cia Comodato Ltda.;

Inicialmente se analisaram os dados dos C.A.s separadamente, ou seja, um a um e posteriormente foram analisados os resultados como um todo, ou seja, se juntaram os resultados para a análise.

O primeiro C.A. analisado foi o 001 e os resultados foram analisados conforme tabela 1 abaixo:

Tabela 1 – Inventário físico do C.A. 001

Código	C. A.*	Descrição	Qt. Reg.*	Qt. Cont.*	Diferença	Custo Médio Unitário	Total R\$ Registro	Total R\$ Contagem	Diferença R\$ a menor	Diferença R\$ a maior
0100200010	001	CAPACITOR ELETROLITICO 47uF/25V	4.914	4.432	-482	R\$ 0,06	R\$ 299,26	R\$ 269,91	-R\$ 29,35	
0100200034	001	CAPACITOR ELETROLITICO 4700uF/50V	799	547	-252	R\$ 2,95	R\$ 2.357,53	R\$ 1.613,98	-R\$ 743,55	
0100400114	001	PLACA DE CIRCUITO IMPRESSO T BOX	756	152	-604	R\$ 3,91	R\$ 2.952,18	R\$ 593,56	-R\$ 2.358,62	
0100900004	001	DISPLAY LCD CARACT 128X65 COM BACKLIGHT	30	30	0	R\$ 58,86	R\$ 1.765,68	R\$ 1.765,68		
0101400004	001	CABO G24 – INSUMO	85	164	79	R\$ 10,80	R\$ 917,93	R\$ 1.771,07		R\$ 853,14
0101700003	001	INTERRUPTOR DE PRESSAO DO OLEO 3371	366	246	-120	R\$ 10,59	R\$ 3.876,49	R\$ 2.605,51	-R\$ 1.270,98	
0105100009	001	CONEXCAO EM L 1/4 10MM	18	24	6	R\$ 4,32	R\$ 77,76	R\$ 103,68		R\$ 25,92
0140000003	001	SENSOR MAGNETICO PORTA BAU	72	85	13	R\$ 13,18	R\$ 948,68	R\$ 1.119,97		R\$ 171,29
0140100004	001	ATUADOR BUZZER GRANDE	679	316	-363	R\$ 6,61	R\$ 4.491,11	R\$ 2.090,12	-R\$ 2.400,99	
0170000010	001	CAIXA DE TECLADO COM FURO DISPLAY	522	266	-256	R\$ 20,63	R\$10.770,90	R\$ 5.488,62	-R\$ 5.282,28	
0170000020	001	CAIXA DE SENSOR TEMPERATURA AMBIENTE	109	25	-84	R\$ 18,46	R\$ 2.011,67	R\$ 461,39	-R\$ 1.550,28	
0185000003	001	MODULO G24 – INSUMO	91	43	-48	R\$ 168,54	R\$15.337,48	R\$ 7.247,38	-R\$ 8.090,10	
0185000006	001	MODULO GPS – INSUMO	130	65	-65	R\$ 33,15	R\$ 4.309,98	R\$ 2.154,99	-R\$ 2.154,99	
0193000001	001	RESINA PU SKE 142	31	30	-1	R\$ 27,18	R\$ 842,63	R\$ 815,45	-R\$ 27,18	
0193500003	001	IMA DE NEODIMIO 20X6MM	30	37	7	R\$ 11,95	R\$ 358,45	R\$ 442,09		R\$ 83,64
0194100002	001	TAMPA FRONTAL GS12	130	93	-37	R\$ 6,96	R\$ 904,18	R\$ 646,83	-R\$ 257,34	
0194600003	001	VISOR TECLADO AJT PLUS LEITOR-CRACHA	127	122	-5	R\$ 5,44	R\$ 690,98	R\$ 663,78	-R\$ 27,20	
0194700003	001	MEMBRANA CAIXA ...*	56	54	-2	R\$ 28,05	R\$ 1.570,72	R\$ 1.514,62	-R\$ 56,10	
5000700004	001	SOLDA EM BARRA VERGA	39	27	-12	R\$ 48,17	R\$ 1.878,46	R\$ 1.300,47	-R\$ 577,99	
5003700002	001	PASTILHA TPMR16 R8	8	8	0	R\$ 32,02	R\$ 256,19	R\$ 256,19		
TOTAL							R\$56.618,26	R\$32.925,29	-R\$24.826,95	R\$ 1.133,98

*Legenda:

C.A – Centro de Armazenagem; Qt. Reg. – Quantidade Registro; Qt. Cont. – Quantidade Contagem; ... – contém nome da empresa

Fonte: Dados primários.

Através dos dados expostos na tabela 1, se pôde identificar que dos 20 itens que foram inspecionados fisicamente no C.A. 001, 18 apresentaram diferença entre o que constava no registro da empresa e o que de fato existia. O percentual de diferença encontrado através dessa amostragem foi 90%, ou seja, a cada 20 itens contados 90% apresentam divergências.

A tabela deixa evidente que os itens de insumo (C.A. 001) apresentaram maiores diferenças quando comparados aos demais C.A.s, pois se caracterizam por serem menores em tamanho o que dificulta a contagem. Além disso, alguns desses itens menores são contados por pesagem e o número de contagem não é exato, mas sim aproximado. Um exemplo disso é o “Capacitor Eletrônico 47uF/25V” onde são contadas e pesadas 100 (cem) unidades e as próximas são apenas pesadas. São itens expressivamente pequenos e com valor baixo, no caso do exemplo o valor unitário é R\$ 0,06, mas existem alguns tipos de capacitores com valor abaixo de R\$ 0,01, por isso, se torna inviável a contagem física unitária.

Nesse C.A. foram encontradas as maiores diferenças, tanto em quantidade quanto em valor. O item que apresentou a maior diferença em quantidade foi a “Placa de Circuito Impresso T BOX” que deveria conter em seus estoques 756 itens quando, na verdade, tinha 152, com uma diferença de 604 itens. Esse item, no entanto, tem seu preço médio baixo R\$ 3,91, por isso, a diferença a menor encontrada não foi tão alta (R\$ 2.358,62) em relação aos outros itens.

Outra diferença evidente, também, mas dessa vez pelo valor foi o “Módulo G24 – Insumo”, que deveria ter 91 itens em seu estoque, mas que através da contagem foi encontrado 43 itens, isto significa que foi encontrado uma diferença de 48 itens com preço médio unitário de R\$ 168,54, o que resultou uma diferença a menor de R\$ 8.090,10.

De forma geral, se pôde identificar nesse C.A. que a divergência de valor no total foi de R\$ 24.826,95 a menor, e R\$ 1.133,98 a maior. O total de diferença encontrada tanto a menor quanto a maior foi de R\$ 25.960,94. Comparando esse valor com o total do registro da empresa nessa amostragem (R\$ 56.618,26), a divergência é de 45,85%.

Portanto, os resultados mostraram que 90% dos itens em análise apresentaram alguma divergência em quantidade o que resultou em uma variação no valor dos estoques em 45,85%, no que tange a amostragem estabelecida.

O outro C.A. analisado foi o 100, que se refere aos produtos acabados da Cia Indústria. Os dados foram analisados conforme tabela 2.

Tabela 2 – Inventário físico do C.A. 100

Código	C. A.*	Descrição	Qt. Reg.*	Qt. Cont.*	Diferença	Custo Médio Unitário	Total R\$ Registro	Total R\$ Contagem	Diferença R\$ a menor	Diferença R\$ a maior
0140000001	100	SENSOR MAGNETICO DE PAINEL	138	122	-16	R\$ 12,23	R\$ 1.687,93	R\$ 1.492,23	-R\$ 195,70	
0140100006	100	ATUADOR SIRENE BIVOLT	266	165	-101	R\$ 10,29	R\$ 2.736,58	R\$ 1.697,50	-R\$ 1.039,08	
0190000015	100	ANTENA GPS COM CONECTOR MCX GS11	2	58	56	R\$ 18,98	R\$ 37,97	R\$ 1.101,05		R\$ 1.063,08
3100100020	100	CHICOTE ANTENA TRANSPONDER GS12	13	46	33	R\$ 3,95	R\$ 51,38	R\$ 181,81		R\$ 130,43
3100100037	100	CHICOTE SENSOR DE TEMPERATURA GS11 B CHICOTE TEMP GS11: 8 METROS - 8 METROS	23	23	0	R\$ 6,13	R\$ 140,99	R\$ 140,99		
4010000001	100	BLOQUEADOR MECANICO 12V BIL D6 PLUS	28	28	0	R\$ 53,75	R\$ 1.505,03	R\$ 1.505,03		
4010100003	100	MOTO BLOCK TENSÃO DO VEICULO: 24V	7	7	0	R\$ 25,10	R\$			

Através dos dados expostos na tabela 2, se pôde identificar que dos 20 itens que foram inspecionados fisicamente no C.A. 100, 12 apresentaram diferença entre o que constava no registro da empresa e o que de fato existia. O percentual de diferença encontrado através dessa amostragem foi 60%.

A maior diferença encontrada em quantidade corresponde ao item “Atuador Sirene Bivolt” que deveria apresentar em seus estoques 266 itens, quando foi encontrado 165 itens. Essa diferença em quantidade foi de 101 itens com custo médio unitário R\$ 10,29, o que representou uma diferença em valor de R\$ 1.039,08.

Analisando os resultados pelo valor do Centro de Armazenagem 100, observou-se que o item com maior diferença de valor foi o “...cel GS12 Control ...cel GS: Chip Vivo ...” que deveria ter em seus estoques 72 itens, quando existia fisicamente 56, ou seja, a diferença de quantidade nesse item foi de 16 a um custo médio de R\$ 279,80, apresentou uma diferença de valor de R\$ 4.476,72.

De forma geral, se pôde identificar nesse C.A. que a divergência de valor no total foi de R\$ 11.252,43 a menor, e R\$ 1.277,47 a maior. O total de diferença encontrada tanto a menor quanto a maior foi de R\$ 12.529,90. Comparando esse valor com o total do registro da empresa nessa amostragem (R\$ 54.758,35), a divergência é de 22,88%.

Portanto, os resultados mostraram que 60% dos itens em análise apresentaram alguma divergência em quantidade o que resultou em uma variação no valor dos estoques em 22,88%.

O último C.A. analisado foi o 700, que se refere aos produtos acabados da Cia Comodato. Os dados foram analisados conforme tabela 3.

Tabela 3 – Inventário físico do C.A. 700

Código	C. A.*	Descrição	Qt. Reg.*	Qt. Cont.*	Diferença	Custo Médio Unitário	Total R\$ Registro	Total R\$ Contagem	Diferença R\$ a menor	Diferença R\$ a maior
0190000003	700	ANTENA GPS – INSUMO	15	4	-11	R\$ 18,19	R\$ 272,91	R\$ 72,78	-R\$ 200,14	
0190000004	700	ANTENA GSM – INSUMO	60	10	-50	R\$ 10,09	R\$ 605,25	R\$ 100,88	-R\$ 504,38	
0600200001	700	ANTENA SAT202 SATELITAL	5	2	-3	R\$ 1.232,33	R\$ 6.161,65	R\$ 2.464,66	-R\$ 3.696,99	
4010000001	700	BLOQUEADOR MECANICO 12V BIL D6 PLUS	2	1	-1	R\$ 53,75	R\$ 107,50	R\$ 53,75	-R\$ 53,75	
4010100002	700	BLOCK POWER 12V MODELO BLOCK BLIND: COM BLINDAGEM	50	51	1	R\$ 4,65	R\$ 232,65	R\$ 237,30		R\$ 4,65
4020000009	700	...*CEL GS10 ...*CEL GS: CHIP VIVO ...*	22	3	-19	R\$ 250,10	R\$ 5.502,30	R\$ 750,31	-R\$ 4.751,99	
4020000010	700	...*CEL GS9 ...*CEL GS: CHIP CLARO ...*	9	3	-6	R\$ 59,29	R\$ 533,60	R\$ 177,87	-R\$ 355,74	
4030000008	700	MACROBOX PLUS	43	30	-13	R\$ 11,01	R\$ 473,32	R\$ 330,23	-R\$ 143,10	
4030000011	700	SATBOX	21	19	-2	R\$ 54,75	R\$ 1.149,71	R\$ 1.040,21	-R\$ 109,50	
4030000017	700	FONTE CHAVEADA GS	21	8	-13	R\$ 39,39	R\$ 827,15	R\$ 315,10	-R\$ 512,04	
4030000018	700	GERENCIADOR DE BORDO	10	9	-1	R\$ 83,16	R\$ 831,58	R\$ 748,42	-R\$ 83,16	
4030000019	700	GERENCIADOR DE TEMPERATURA	24	23	-1	R\$ 40,14	R\$ 963,45	R\$ 923,31	-R\$ 40,14	
4030000049	700	DISCOVERY JAMMER	20	21	1	R\$ 33,33	R\$ 666,58	R\$ 699,91		R\$ 33,33
4030000060	700	TECLADO ALFA V4 PLUS	82	69	-13	R\$ 100,66	R\$ 8.254,29	R\$ 6.945,68	-R\$ 1.308,61	
4030000118	700	TECLADO AJT LEITOR-CRACHA	19	18	-1	R\$ 89,99	R\$ 1.709,85	R\$ 1.619,86	-R\$ 89,99	
TOTAL							R\$28.291,80	R\$16.480,27	-R\$11.849,51	R\$ 37,98

*Legenda:

C.A – Centro de Armazenagem; Qt. Reg. – Quantidade Registro; Qt. Cont. – Quantidade Contagem; ... – contém nome da empresa

Fonte: Dados primários.

Através dos dados expostos na tabela 3, se pôde identificar que dos 15 itens que foram inspecionados fisicamente no C.A. 700, todos apresentaram diferença entre o que constava no registro da empresa e o que de fato existia. Portanto, o percentual de diferença encontrado através dessa amostragem foi 100%.

A maior diferença encontrada tanto em quantidade quanto em valor corresponde ao item “...cel GS10 Control ...cel GS: Chip Vivo ...” que deveria apresentar em seus estoques 22 itens, quando foi encontrado apenas 3 itens. Essa diferença em quantidade foi de 19 itens com custo médio unitário R\$ 250,10, o que representou uma diferença em valor de R\$ 4.751,99.

De forma geral, se pôde identificar nesse C.A. que a divergência de valor no total foi de R\$ 11.849,51 a menor, e R\$ 37,98 a maior. O total de diferença encontrada tanto a menor quanto a maior foi de R\$ 11.887,50. Comparando esse valor com o total do registro da empresa nessa amostragem (R\$ 28.291,80), a divergência é de 42,02%.

Portanto, os resultados mostraram que 100% dos itens em análise apresentaram alguma divergência em quantidade o que resultou em uma variação no valor dos estoques em 42,02%, no que tange a amostragem estabelecida.

Por fim, a tabela 4 abaixo apresenta os resultados dos três C.A.s em conjunto.

Tabela 4 – Inventário físico do resumo dos C.A.s 001, 100 e 700

C.A.*	Qt. Itens Cont.*	Qt. Itens com diverg.*	Total R\$ Registro	Total R\$ Contagem	Diferença R\$ a menor	Diferença R\$ a maior
001	20	18	R\$ 56.618,26	R\$ 32.925,29	-R\$ 24.826,95	R\$ 1.133,98
100	20	12	R\$ 54.758,35	R\$ 47.405,39	-R\$ 11.252,43	R\$ 1.277,47
700	15	15	R\$ 28.291,80	R\$ 16.480,27	-R\$ 11.849,51	R\$ 37,98
TOTAL	55	45	R\$ 139.668,41	R\$ 96.810,95	-R\$ 47.928,89	R\$ 2.449,43

*Legenda:

C.A – Centro de Armazenagem; Qt. Itens Cont. – Quantidade Itens Contados; Quantidade Itens com divergência.

Fonte: Dados primários.

Através dos dados expostos na tabela 4, se pôde identificar que dos 55 itens que foram inspecionados fisicamente, 45 apresentaram diferença entre o que constava no registro da empresa e o que de fato existia. O percentual de diferença que foi encontrado através dessa amostragem foi 81,82%, ou seja, a cada 55 itens contados 81,82% apresentam divergências.

Ao analisar os resultados pelos totais se pode identificar que os itens contados deveriam ter em seus estoques o valor de R\$ 139.668,41, quando na realidade apresentaram através da contagem R\$ 96.810,95. No total essa diferença foi de R\$ 47.928,89 a menor e R\$ 2.449,43 a maior, com uma diferença total de valor de R\$ 50.378,33. Em termos percentuais essa diferença representa 36,07%.

Portanto, os resultados mostram que de todos os itens analisados 81,82% apresentaram diferença e essa diferença nos valores representou uma variação de 36,07%.

Através dos resultados demonstrados nas tabelas, observa-se que tanto em quantidades quanto em valores as diferenças são relevantes e como consequência, distorcem os resultados da empresa. Sendo assim, essa parte do trabalho permite dizer que a empresa não possui um bom controle interno, conseqüentemente os estoques estão apresentando saldos distorcidos que não refletem a realidade da empresa, os quais comprometem os resultados apresentados ao fisco e podem ser interpretados como fraude perante o fisco.

4.3.1.2 Inspeção física dos estoques externos

A contagem física dos estoques externos foi realizada pelos próprios técnicos, uma vez que existem mais de cem técnicos espalhados por várias regiões, o que dificulta a realização da contagem pela própria empresa. A empresa solicitou que seus técnicos contassem seus estoques e repassassem em planilha eletrônica os materiais que possuíam em seus estoques. Por meio dessa contagem a empresa repassou quatro inventários físicos dos C.A.s dos técnicos para a realização desse trabalho que foram agrupados e estão dispostos na íntegra no apêndice C e na tabela 5 como um resumo dos dados:

Tabela 5 – Tabela resumo do apêndice C.

C.A.*	Qt. Itens Cont.*	Qt. Itens com diverg.*	Total R\$ Registro	Total R\$ Contagem	Diferença R\$ a menor	Diferença R\$ a maior
TÉCNICOS	88	73	R\$ 50.295,54	R\$ 21.040,18	-R\$30.893,28	R\$1.637,93

*Legenda:

C.A – Centro de Armazenagem; Qt. Itens Cont. – Quantidade Itens Contados; Qt. Itens com diverg. – Quantidade Itens com divergência.

Fonte: Dados primários.

As informações contidas na tabela 5 referem-se exclusivamente aos C.A.s de quatro técnicos sendo que os totais que foram apresentados é a soma de tais. O total de itens contados nesses C.A.s foram 88, sendo que o total do valor que a empresa possuía em seus registros correspondente a tais itens contados era R\$ 50.295,54. No entanto, após a contagem dos itens, verificou-se que dos 88 itens contados 73 apresentaram divergências nas quantidades, ou seja, 82,95% do total dos itens contados apresentaram alguma divergência e não refletem a realidade da empresa.

A diferença relatada na quantidade de produtos impactou no valor dos estoques, pois a empresa por meio de seus registros deduzia que os técnicos possuíam em seus estoques um valor de R\$ 50.295,54, quando na verdade possuía R\$ 21.040,18. Nesse contexto se pode constatar que houve uma diferença em valores em R\$ 30.893,28 a menor e R\$ 1.637,93 a maior, sendo que o total de valor de diferença encontrada foi R\$ 32.531,21. Esse valor em relação ao total de estoques que a empresa deveria possuir nesses quatro C.A.s gerou um percentual de 64,68%, que representa a diferença entre o valor que os técnicos deveriam possuir e o que de fato possuem.

Através dos dados expostos fica evidente que, assim como nos estoques internos, a empresa não possui controle sobre o que tem em seus estoques externos, ou seja, os resultados tanto em quantidades quanto em valores estão distorcidos e não podem ser usados para tomada de decisão pelos gestores.

O ideal para se ter certeza dos saldos seria ampliar a amostra ou realizar um inventário geral dos estoques tanto internos quanto externos, a fim de que se gere informações mais precisas sobre as diferenças existentes. No entanto, pela falta de tempo de ambos os interessados na pesquisa não foi possível realizar um inventário físico tão amplo.

Percebe-se também que os funcionários trabalham de acordo com o que a empresa estabelece, no entanto, verifica-se que a empresa não possui normas e manuais internos que auxiliem cada função a desempenhar melhor seus trabalhos.

4.4 SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

Diante dos resultados analisados cabe ao trabalho, fornecer a empresa sugestões com vista a melhorar seus processos, procedimentos e controles internos dos estoques, afinal esses representam boa parte dos ativos da empresa. Nesse contexto, a empresa deverá estar organizada no sentido de controle, vigilância e proteção dos estoques, principalmente quanto a sua guarda e movimentação. Sendo assim, seguem algumas recomendações para a empresa, primeiramente para os estoques internos e posteriormente para os estoques externos.

4.4.1 Recomendações para os estoques internos

- Deve-se elaborar um manual com as devidas orientações para cada setor da empresa, onde ficará claro que o funcionário deverá ter ciência de seus atos e dos procedimentos que deve adotar. Além disso, nesse manual ficará evidente quais serviços competem a cada setor.
- Deve-se realizar uma contagem física de todos os itens contidos nos estoques da Cia Indústria e Cia Comodato. Por mais dificultoso que seja esse trabalho, faz-se necessário para mensurar a confiabilidade dos controles, por conseguinte, regularizar o estoque e inventário contábil.
- Para realização do inventário físico periódico, deve haver responsáveis pela supervisão, controle e execução da contagem. Orienta-se que essas pessoas não tenham vínculo com a área de registro dos estoques, portanto, a contagem não deverá ser executada pelo próprio encarregado do almoxarifado, mas sim pelos sócios, gerente e o pessoal do financeiro ou escritório de contabilidade, por exemplo. Além disso, orienta-se que os estoques estejam parados para a realização do inventário físico.
- As compras devem ser realizadas por pessoa alheia ao responsável pelos estoques, ou seja, o chefe de estoques deve apenas coordenar as funções referentes ao almoxarifado, quando da conferência da saída e entrada de peças e o chefe de compras deve ficar responsável por coletar preços e decidir de qual fornecedor comprar, mas sempre requerer autorização de um superior, que deve autorizar a compra de forma escrita.

4.4.2 Recomendações para os estoques externos

- Deve existir um manual para os técnicos, informando como devem ser os procedimentos de recebimento e envio dos materiais, de manuseio dos materiais, como eles devem informar a empresa sobre as peças instaladas e substituídas, os identificadores de cada peça.
- Com relação aos estoques externos a empresa deve possuir um sistema que seja acessível aos técnicos para que eles possam informar para a empresa quais

produtos foram instalados em determinado cliente, substituídos em caso de manutenção ou envio errada de peças. Nesse sistema os técnicos informarão o Identificador da peça, por isso, a empresa ficará ciente de onde se encontra cada peça.

- A empresa poderia fazer um levantamento de dados tentando descobrir, quais são as regiões que mais demandam materiais, em quais localidades há maior demanda por manutenções, para assim deixar um estoque mínimo com cada técnico responsável por tal região de acordo com as necessidades daquela localidade.
- O recebimento e envio de peças aos técnicos deve ser padronizados: via matole ou via SEDEX, por exemplo. Além disso, uma vez na semana os estoques devem retornar para a empresa, deixando com os técnicos apenas a quantidade mínima de estoques estabelecida pela empresa.
- É essencial que a empresa faça as conferências físicas dos estoques externos. Em virtude de existirem técnicos em várias localidades, sugere-se que se faça um zeramento dos estoques dos técnicos periodicamente. A periodicidade a empresa determinará.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou fazer uma análise do estado em que encontravam os estoques, por meio de uma série de exames de auditoria interna que visaram avaliar o sistema de controle interno adotado pela empresa. Da mesma forma, se buscou verificar se esse sistema gera informações confiáveis para a empresa, de modo que os gestores possam se basear em tais informações para a tomada de decisões.

Para verificar se o controle interno se apresentava adequado, foram utilizadas técnicas de auditoria que permitiu avaliar o grau de controle interno da empresa, bem como as políticas e procedimentos adotadas. As técnicas de auditoria aplicadas foram a coleta de dados por meio de análise dos questionários, posteriormente verificar por meio de amostragem as quantidades físicas existentes.

Por meio dos resultados, se pôde identificar que o grupo estudado não apresenta bom controle interno, visto que os exames aplicados evidenciaram diferenças significativas no inventário físico. Além disso, apresenta algumas fragilidades nos procedimentos internos, como a falta de segregação de funções, pois uma mesma pessoa é responsável, pelo inventário físico, ajustes, compras de mercadorias na maioria das vezes sem solicitar autorização de superior. Isso quer dizer que, uma mesma pessoa é responsável por muitas funções na empresa, o que pode estar interferindo no bom funcionamento do controle interno dos estoques.

Conforme estudado no referencial teórico um bom sistema de controle interno requer que alguns princípios sejam seguidos, como, a segregação de funções, a definição de rotinas internas por meio de manuais da empresa.

Sendo assim, o objetivo específico de buscar referencial teórico para embasar a construção do trabalho foi atingido, uma vez que no trabalho se expôs conceitos sobre auditoria, controle interno e auditoria de estoques que foram fundamentais para a análise dos resultados.

O objetivo específico de levantar informações sobre o controle interno dos estoques da empresa foi atingido por meio da aplicação dos questionários que permitiram identificar os principais pontos do controle interno.

O objetivo específico de analisar as respostas dos questionários aplicado a empresa, verificando o grau de controle interno foi atingido, pois foi aplicado o questionário aos funcionários da empresa e as respostas foram analisadas, e através delas se constatou que a empresa possui algumas fragilidades, principalmente, no que tange ao quesito segregação de funções, onde um pessoa exerce mais de uma função dentro da organização.

O objetivo específico de realizar contagem física dos estoques e comparar os dados com os registros também foi alcançado, uma vez que foi realizado o inventário físico tanto nos estoques internos quanto externos, por meio de amostragem intencional a qual evidenciou diferenças significativas entre o registro da empresa e a contagem.

E por fim, o objetivo de fazer sugestões de melhoria foi alcançado, pois após conhecer o funcionamento da empresa e suas fragilidades foram feitas sugestões embasadas no referencial teórico e nas fragilidades da empresa.

Através dos objetivos específicos foi possível atingir o objetivo geral de verificar se os processos dos controles internos dos estoques do Grupo ABC são consistentes, de modo a gerar informações confiáveis para a tomada de decisões. No entanto, se observou por meio desse trabalho que os processos dos controles internos dos estoques do Grupo em análise não são consistentes, pois possui uma série de fragilidades e não podem ser usados para a tomada de decisões.

Nesse contexto, se pôde concluir com esse trabalho que o sistema de controle interno adotado pela empresa não contribui para o processo de tomada de decisões segura pelos gestores, bem como apresenta em seus relatórios contábeis valores irrealis, o que pode ser entendido como fraude perante o fisco. Diante disso, é essencial que o grupo estudado volte sua atenção à essa área, e oportunamente siga as recomendações propostas pelo presente trabalho, a fim de melhorar suas rotinas, procedimentos e controles internos para futuramente poder tomar decisões com base em informações concretas e reais.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. [Digital] 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. [Digital] 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- CFC. Resoluções e emendas do CFC: **NBC TA 315 – Identificação e avaliação dos riscos de distorção**. Disponível em:
<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2009/001212>. Acesso em: 05 mai. 2014.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**: teoria e prática. [Digital] 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. [Digital] São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. Auditoria Contábil. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. [Digital] 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**. [Digital] 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. [Digital] 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- OLIVEIRA, Luís Martins de, et al. **Curso básico de auditoria**. [Digital] 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de contabilidade básica**: contabilidade introdutória e intermediária. [Digital] 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria das demonstrações contábeis**: normas e procedimentos. [Digital] 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- RIBEIRO, Osni Moura; RIBEIRO, Juliana Moura. **Auditoria Fácil**. [Digital] 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

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

_____. Curso de Auditoria. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da; MARION, José Carlos. **Manual de contabilidade para pequenas e médias empresas**. São Paulo: Atlas, 2013.

APÊNDICE A

INSTRUÇÃO DE PREENCHIMENTO:

As perguntas que contém quadrados na opção sim e não, gostaria que fosse assinalada uma opção apenas, de acordo com o seu ponto de vista. Se desejar há um espaço ao lado para fazer alguma observação. Com relação às outras questões, gostaria que descrevesse o processo em questão.

	QUESTIONÁRIO SOBRE CONTROLE INTERNO	SIM	NÃO	RESPOSTA, OBSERVAÇÃO
1	Os estoques são controlados?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2	Existem almoxarifados?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
3	Existem registros permanentes de estoques?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4	Os registros são controlados por fichários? Por controle eletrônico?			
5	Existem conferências físicas periódicas de estoques? De quanto em quanto tempo?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
6	As conferências físicas são feitas por quem? De que setor?			
7	As diferenças encontradas são ajustadas?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8	Onde se operam as maiores diferenças?			
9	Existem setores especificamente responsáveis pelos estoques?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
10	O responsável pelo estoque faz compras?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
11	O responsável pelo estoque autoriza compras?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

	QUESTIONÁRIO SOBRE CONTROLE INTERNO	SIM	NÃO	RESPOSTA, OBSERVAÇÃO
12	Toda entrada é coberta por controle específico?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
13	Toda entrega de materiais é feita mediante requisições escritas? Ou por sistema?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
14	Quem emite as requisições?			
15	Qual o chefe que autoriza?			
16	Em caso de devolução de artigos a fornecedores há emissão de nota própria?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
17	Em caso de devoluções de artigos ao almoxarifado é feita nota de entrega?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
18	Existe um serviço autônomo de recepção e outro de entrega, ou tudo é feito pelas mesmas pessoas?			
19	Existe um serviço de compras organizado?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
20	As compras são feitas mediante autorizações escritas?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
21	Quem autoriza a compra? Que cargo?			
22	Os materiais em geral estão bem protegidos?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
23	Existe acesso fácil aos almoxarifados por qualquer pessoa?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
24	Quem supervisiona e inspeciona o pessoal do almoxarifado?			
25	A empresa tem algum controle de quantos produtos os técnicos possuem em seus centros de armazenagem?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
26	A empresa tem controle de quantos produtos voltam para a empresa depois de feita a manutenção ou instalação pelo técnico?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

APÊNDICE B

INSTRUÇÃO DE PREENCHIMENTO:

As perguntas que contém quadrados na opção sim e não, gostaria que fosse assinalada uma opção apenas, de acordo com o seu ponto de vista. Se desejar há um espaço ao lado para fazer alguma observação. Com relação às outras questões, gostaria que descrevesse o processo em questão.

	QUESTIONÁRIO SOBRE CONTROLE INTERNO	SIM	NÃO	RESPOSTA, OBSERVAÇÃO
1	Existem manuais de políticas e procedimentos específicos para recebimento de materiais?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2	Os materiais recebidos e devolvidos pelos técnicos são controlados por fichários ou por controle eletrônico da empresa?			
3	Como cada bem é controlado?			
4	Como é o recebimento dos materiais (Sedex, Correio, malote, etc)?			
5	Como é o retorno para a empresa dos materiais (Sedex, Correio, malote, etc)?			
6	Cada bem possui um código e número de série ou "ID"?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
7	Existe um número mínimo e máximo de produtos que podem ficar no centro de armazenagem do técnico?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8	Existem conferências físicas periódicas dos centros de armazenagem dos técnicos?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

APÊNDICE C

CÓDIGO	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS	*Qt.	*Dif.	Custo	Total R\$	Total R\$	Diferença	Diferença
		Reg.	Cont.	Unitário	Registro	Contagem	R\$ a menor	R\$ a maior
101000003	DIODO RETIFICADOR IN4007	0	25	R\$ 0,03	R\$ 0,00	R\$ 0,84	R\$ 0,84	R\$ 0,84
101400001	CABO FLEXÍVEL VERMELHO 0,50MM	100	0	R\$ 0,17	R\$ 16,64	R\$ 0,00	-R\$ 16,64	
101400002	CABO PP PRETO 4X1,00 MM	0	1	R\$ 1,81	R\$ 0,00	R\$ 1,81		R\$ 1,81
140000001	SENSOR MAGNÉTICO DE PAINEL	15	28	R\$ 12,23	R\$ 183,49	R\$ 342,52		R\$ 159,03
140000003	SENSOR MAGNÉTICO PORTA BAÚ	5	0	R\$ 13,18	R\$ 65,88	R\$ 0,00	-R\$ 65,88	
140000010	SENSOR BOTÃO SECRETO 20 CM	19	4	R\$ 1,83	R\$ 34,82	R\$ 7,33	-R\$ 27,49	
140000012	SENSOR BOTÃO SECRETO 2,65MT	33	21	R\$ 1,36	R\$ 44,79	R\$ 28,50	-R\$ 16,29	
140100001	ATUADOR SIRENE 12V	43	24	R\$ 6,40	R\$ 275,20	R\$ 153,60	-R\$ 121,60	
140100006	ATUADOR SIRENE BIVOLT	14	15	R\$ 10,29	R\$ 144,03	R\$ 154,32		R\$ 10,29
150340002	REBITE REPUXO DE ALUMINIUM COM MANDRIL DE AÇO 4X12MM	50	0	R\$ 0,05	R\$ 2,33	R\$ 0,00	-R\$ 2,33	
190000003	ANTENA GPS-INSUMO	61	21	R\$ 18,19	R\$ 1.109,85	R\$ 382,08	-R\$ 727,77	
190000004	ANTENA GSM-INSUMO	94	37	R\$ 10,09	R\$ 948,23	R\$ 373,24	-R\$ 574,99	
190000015	ANTENA GPS COM CONECTOR MCX GS 11	45	34	R\$ 18,98	R\$ 854,26	R\$ 645,44	-R\$ 208,82	
192900001	FITA ESPUMA ESP D23 AD 5000X30X5MM	57	12	R\$ 2,60	R\$ 148,30	R\$ 31,22	-R\$ 117,08	
192900002	FITA ISOLANTE 19MMX10M	87	10	R\$ 0,83	R\$ 71,87	R\$ 8,26	-R\$ 63,61	
192900005	FITA DUPLA FACE 19MMX20M VERDE	3	0	R\$ 54,50	R\$ 163,50	R\$ 0,00	-R\$ 163,50	
192900008	FITA DE AUTO FUSÃO 19X10M	8	4	R\$ 4,42	R\$ 35,37	R\$ 17,69	-R\$ 17,69	
194900002	TERMINAL OLHAL 8MM	453	200	R\$ 0,13	R\$ 57,58	R\$ 25,42	-R\$ 32,16	
194900013	TERMINAL TERM OLHAL 10MM	100	0	R\$ 0,39	R\$ 39,23	R\$ 0,00	-R\$ 39,23	
600300010	SENSOR PORTA CABINE NIQUELADO	88	0	R\$ 3,76	R\$ 330,65	R\$ 0,00	-R\$ 330,65	
3100100021	CHICOTE CONTROL GS 12	1	6	R\$ 7,25	R\$ 7,25	R\$ 43,50		R\$ 36,25
3100100022	CHICOTE GS 12	10	5	R\$ 2,87	R\$ 28,72	R\$ 14,36	-R\$ 14,36	
3100100025	CHICOTE GS 11- A	13	4	R\$ 0,68	R\$ 8,87	R\$ 2,73	-R\$ 6,14	
3100100027	CHICOTE GS 11- B	17	7	R\$ 1,01	R\$ 17,17	R\$ 7,07	-R\$ 10,10	

CÓDIGO	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS	*Qt. Reg.	*Qt. Cont.	*Dif.	Custo Unitário	Total R\$ Registro	Total R\$ Contagem	Diferença R\$ a menor	Diferença R\$ a maior
4010100001	BLOCK POWER NUMERADO AUTOMÁTICO 40A 2011 MODELO BLOCK BLIND; SEM BLINDAGEM	1	2	1	R\$ 6,79	R\$ 6,79	R\$ 13,58	R\$ 6,79	R\$ 6,79
4010100001	BLOCK POWER NUMERADO 24V CODIFICADO MODELO BLOCK BLIND; COM BLINDAGEM	7	7	0	R\$ 7,25	R\$ 50,73	R\$ 50,73		
4010100001	BLOCK POWER NUMERADO 12V CODIFICADO MODELO BLOCK BLIND; COM BLINDAGEM	0	1	1	R\$ 7,83	R\$ 0,00	R\$ 7,83		R\$ 7,83
4010100001	BLOCK POWER NUMERADO 24V BLOCK POWER SLIM MODELO BLOCK BLIND; COM BLINDAGEM	12	8	-4	R\$ 3,11	R\$ 37,35	R\$ 24,90	-R\$ 12,45	
4010100001	BLOCK POWER NUMERADO 12V BLOCK POWER SLIM MODELO BLOCK BLIND; COM BLINDAGEM	12	7	-5	R\$ 3,19	R\$ 38,34	R\$ 22,36	-R\$ 15,97	
4010100002	BLOCK POWER 12V MODELO BLOCK BLIND; COM BLINDAGEM	18	37	19	R\$ 4,65	R\$ 83,75	R\$ 172,16		R\$ 88,41
4010100002	BLOCK POWER 24V MODELO BLOCK BLIND; COM BLINDAGEM	71	9	-62	R\$ 4,66	R\$ 331,05	R\$ 41,96	-R\$ 289,09	
4010100002	BLOCK POWER AUTOMATIC BLOCK POWER DRIVE 11 MODELO BLOCK BLIND; COM BLINDAGEM	37	18	-19	R\$ 2,04	R\$ 75,34	R\$ 36,65	-R\$ 38,69	
4010100004	TJ 2012 TENSÃO DO VEÍCULO: 12V	3	3	0	R\$ 26,34	R\$ 79,03	R\$ 79,03		
4010100004	TJ 2012 TENSÃO DO VEÍCULO: 24V	4	9	5	R\$ 41,92	R\$ 167,69	R\$ 377,30		R\$ 209,61
4020000004	*CEL GS 8	12	0	-12	R\$ 172,39	R\$ 2.068,63	R\$ 0,00	-R\$ 2.068,63	
4020000008	*CEL GS 11 PLUS *CEL GS: CHIP TIM ...*	2	0	-2	R\$ 191,52	R\$ 383,05	R\$ 0,00	-R\$ 383,05	
4020000008	*CEL GS 11 PLUS *CEL GS: CHIP CLARO ...*	18	17	-1	R\$ 170,31	R\$ 3.065,59	R\$ 2.895,28	-R\$ 170,31	
4020000008	*CEL GS 11 PLUS *CEL GS: CHIP VIVO CLIENTE	1	0	-1	R\$ 123,64	R\$ 123,64	R\$ 0,00	-R\$ 123,64	
4020000008	*CEL GS 11 PLUS *CEL GS: CHIP VIVO ...*	50	9	-41	R\$ 64,45	R\$ 3.222,42	R\$ 580,03	-R\$ 2.642,38	
4020000009	*CEL GS 10 *CEL GS: CHIP TIM ...*	1	0	-1	R\$ 8,64	R\$ 8,64	R\$ 0,00	-R\$ 8,64	
4020000009	*CEL GS 10 *CEL GS: CHIP CLARO ...*	13	12	-1	R\$ 116,78	R\$ 1.518,13	R\$ 1.401,35	-R\$ 116,78	
4020000009	*CEL GS 10 *CEL GS: CHIP VIVO ...*	22	22	0	R\$ 250,10	R\$ 5.502,30	R\$ 5.502,30		
4020000010	*CEL GS 9 *CEL GS: CHIP CLARO ...*	7	2	-5	R\$ 59,29	R\$ 415,02	R\$ 118,58	-R\$ 296,45	
4020000010	*CEL GS 9 *CEL GS: CHIP VIVO ...*	10	3	-7	R\$ 259,63	R\$ 2.596,27	R\$ 778,88	-R\$ 1.817,39	
4020000012	*CEL GS 12 CONTROL *CEL GS: CHIP CLARO ...*	12	2	-10	R\$ 285,03	R\$ 3.420,37	R\$ 570,06	-R\$ 2.850,31	
4020000012	*CEL GS 12 CONTROL *CEL GS: CHIP VIVO ...*	25	5	-20	R\$ 279,80	R\$ 6.994,88	R\$ 1.398,98	-R\$ 5.595,90	
4030000003	SENSOR DESENGATE DE CARRETA UNIVERSAL TENSÃO DO VEÍCULO: 24V ...*	6	2	-4	R\$ 34,29	R\$ 205,72	R\$ 68,57	-R\$ 137,15	R\$ 34,29
4030000003	SENSOR DESENGATE DE CARRETA UNIVERSAL TENSÃO DO VEÍCULO: 24V * UNIVERSAL	12	10	-2	R\$ 28,78	R\$ 345,38	R\$ 287,82	-R\$ 57,56	
4030000004	TECLADO ALFA V3	10	0	-10	R\$ 191,48	R\$ 1.914,83	R\$ 0,00	-R\$ 1.914,83	
4030000005	TECLADO ALFA	10	0	-10	R\$ 183,36	R\$ 1.833,60	R\$ 0,00	-R\$ 1.833,60	
4030000008	MACROBOX PLUS	13	6	-7	R\$ 11,01	R\$ 143,10	R\$ 66,05	-R\$ 77,05	

CÓDIGO	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS	*Qt. Reg.	*Qt. Cont.	*Dif.	Custo Unitário	Total R\$ Registro	Total R\$ Contagem	Diferença R\$ a menor	Diferença R\$ a maior
4040000145	DRIVE TEMPORIZADO	5	5	0	R\$ 0,98	R\$ 4,88	R\$ 4,88		
5000800001	COLA DIESEL	2	0	-2	R\$ 3,27	R\$ 6,55	R\$ 0,00	-R\$ 6,55	
5000800007	COLA SILICONE FRIO	1	1	0	R\$ 7,83	R\$ 7,83	R\$ 7,83		
5000900001	ABRACADEIRA DE NYLON PEQUENA 108X2,5	1599	100	-1499	R\$ 0,02	R\$ 26,86	R\$ 1,68	-R\$ 25,18	
5000900002	ABRACADEIRA DE NYLON MÉDIA 202X3,7	1800	0	-1800	R\$ 0,04	R\$ 79,74	R\$ 0,00	-R\$ 79,74	
5000900003	ABRACADEIRA DE NYLON GRANDE 400X4,8	1900	0	-1900	R\$ 0,15	R\$ 283,29	R\$ 0,00	-R\$ 283,29	
5005900008	ADESIVO RASTREAMENTO ...* PEQUENO	10	0	-10	R\$ 0,61	R\$ 6,11	R\$ 0,00	-R\$ 6,11	
TOTAL		7254	1217	-6037		R\$ 50,295,54	R\$ 21.040,18	-R\$30.893,28	R\$1.637,93

*Legenda:

Qt. Reg. – Quantidade registrada; Qt. Cont. – Quantidade Contada; Dif. – Diferença; ... – contém nome da empresa

Fonte: Dados primários.

