

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

GLÓRIA CONSTANTINE VANZO FORNASIER

AUDITORIA E CONTROLE INTERNO DE ESTOQUES:
UM ESTUDO DE CASO NO ATACAREJO CB

PASSO FUNDO

2014

GLÓRIA CONSTANTINE VANZO FORNASIER

**AUDITORIA E CONTROLE INTERNO DE ESTOQUES:
UM ESTUDO DE CASO NO ATACAREJO CB**

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

Orientador: Profa. Esp. Evelise de Souza Auler

PASSO FUNDO

2014

GLÓRIA CONSTANTINE VANZO FORNASIER

**AUDITORIA E CONTROLE INTERNO DE ESTOQUES:
UM ESTUDO DE CASO NO ATACAREJO CB**

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:

Profa. Esp. Evelise de Souza Auler
UPF – Orientador

Prof. Ms.
UPF

Prof. Ms.
UPF

PASSO FUNDO

2014

Dedico este trabalho primeiramente a Deus e a minha família! A Minha querida mãe Estela e meu Amado e Eterno Pai João (*in memoriam*). Dedico também aos meus amigos que estiveram ao meu lado durante essa caminhada e que de alguma forma contribuíram para a realização deste trabalho.

Amo Vocês!

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus pela vida e pela sabedoria e discernimento concedidos a mim por estar ao meu lado em todos os momentos.

Agradeço, especialmente, à minha família amada e ao meu amigo Leonardo Luvisa pelo apoio para que eu concluísse o curso de Ciências Contábeis. Agradeço pela força e incentivo, pelos valores que me ensinaram nesta caminhada.

Agradeço aos meus amigos e colegas com quem dividi as mesmas ansiedades e as mesmas alegrias nestes anos de vida universitária.

Aos professores e mestres, que foram importantes na minha evolução acadêmica. A minha orientadora Evelise Auler, pelos ensinamentos nesse período, pela dedicação e apoio.

Ao Atacarejo CB que colaborou com o fornecimento dos dados, sem os quais a pesquisa não seria possível.

A todos que compartilharam comigo os meus ideais, incentivando-me a prosseguir quais fossem os obstáculos.

RESUMO

FORNASIER, Glória Constantine Vanzo. **Auditoria e controle interno de estoques: um estudo de caso no Atacarejo CB.** Passo Fundo, 2014. 70 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Ciências Contábeis). UPF, 2014.

Numa perspectiva econômica cada vez mais globalizada, é possível observar que os fatores financeiros pesam muito nas organizações. A necessidade de redução de custos operacionais vislumbra tornar a empresa mais eficiente, com um crescimento mais sustentável e constante. A auditoria tem se tornado uma ferramenta cada vez mais útil, na medida em que o tempo passa, pois por muito tempo se acreditou que ela somente servia para descobrimento de fraudes. Cada vez mais está comprovada sua eficiência, tornando-se uma importante ferramenta aos empresários, auxiliando-os na tomada de decisões, bem como, na avaliação dos controles internos existentes nas diversas áreas da empresa. É com esse intuito que a presente pesquisa visa avaliar o controle interno existente na área de estoques do Atacarejo CB. A pesquisa classificou-se em qualitativa e o estudo apresentou-se de forma descritiva. O estudo de caso possibilitou avaliar os procedimentos de controles internos, através de um questionário e da observação, assim como, por meio de testes de auditoria, o que tornou possível identificar algumas falhas que podem acarretar riscos a empresa. A coleta e análise dos dados permitiu concluir que a empresa precisa rever o modelo de controle que vem utilizando, pois o mesmo é ineficiente na produção dos dados sobre o controle de estoques, propiciando riscos à empresa.

Palavras-chave: Auditoria. Controles Internos. Estoques.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA.....	8
1.2 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA.....	9
1.3 OBJETIVOS.....	10
1.3.1 Objetivo Geral.....	10
1.3.2 Objetivos Específicos.....	10
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	11
2.1 CONTABILIDADE.....	11
2.1.1 Contexto Histórico da Contabilidade.....	11
2.1.2 Conceitos e Objetivos da Contabilidade.....	13
2.2 AUDITORIA.....	14
2.2.1 Noções Históricas.....	14
2.2.2 Conceitos e Definições de Auditoria.....	16
2.2.3 Objetivos da Auditoria.....	17
2.2.4 Auditoria Externa.....	18
2.2.5 Auditoria Interna.....	19
2.2.6 Objetivos da Auditoria interna.....	22
2.2.7 A importância da Auditoria Interna nas Organizações.....	22
2.2.8 O auditor Interno.....	24
2.3 CONTROLE INTERNO.....	27
2.3.1 Conceitos e Objetivos do controle interno.....	27
2.3.2 A Importância do Controle Interno para as Organizações.....	29
2.3.3 Os Princípios do Controle do Interno.....	30
2.3.3.1 <i>Responsabilidade.....</i>	31
2.3.3.2 <i>Rotinas Internas.....</i>	32
2.3.3.3 <i>Acesso aos Ativos.....</i>	32
2.3.3.4 <i>Segregação de funções.....</i>	33
2.3.3.5 <i>Confronto dos Ativos com os Registros.....</i>	34
2.3.3.6 <i>Amarrações do Sistema.....</i>	35

2.3.4 Limitações do controle interno.....	36
2.4 ESTOQUES.....	37
2.4.1 Métodos de valorização dos Estoques.....	37
2.4.2 Avaliação e Mensuração dos Estoques.....	38
2.4.3 Inventário Físico.....	39
2.5 AUDITORIA DE ESTOQUES.....	41
2.5.1 Objetivos da Auditoria de Estoques.....	41
2.5.2 Importância da Auditoria de Estoques.....	42
2.5.3 O controle interno para estoques.....	43
2.5.4 Procedimentos da auditoria na área de estoques.....	44
3 METODOLOGIA.....	46
3.1 DELINEAMENTO DE PESQUISA.....	46
3.2 VARIÁVEIS DO ESTUDO.....	47
3.3 TÉCNICA E PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS.....	48
3.4 ANÁLISE DE DADOS.....	48
4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	50
4.1 HISTÓRICO EMPRESA.....	50
4.2 FUNCIONAMENTOS DOS ESTOQUES.....	51
4.3 AVALIAÇÕES DO CONTROLE INTERNO.....	53
4.4 TESTES DE AUDITORIA.....	54
4.4.1 Inspeção Física.....	54
4.4.2 Testes de transações e saldos.....	56
4.4.3 Valor realizável líquido.....	57
4.4.4 Itens sem movimentação.....	57
4.5 SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES.....	58
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	60
REFERÊNCIAS.....	62
APÊNDICE.....	65
APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS DOS ESTOQUES.....	66

INTRODUÇÃO

Em se tratando da estrutura empresarial a contabilidade ocupa lugar de destaque. Junto, a auditoria, é ela quem trata dos procedimentos internos referente aos controles, dando o suporte necessário para que o gestor tome as decisões necessárias à administração da organização.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Numa perspectiva econômica cada vez mais globalizada, é possível observar que os fatores financeiros pesam muito nas organizações. A necessidade de redução de custos operacionais vislumbra tornar a empresa mais eficiente, com um crescimento mais sustentável e constante.

A auditoria tem se tornado uma ferramenta cada vez mais útil, na medida em que o tempo passa, pois por muito tempo se acreditou que ela somente servira para descobrimento de fraudes. Cada vez mais está comprovada sua eficiência, tornando-se uma importante ferramenta aos empresários, auxiliando-os na tomada de decisões a focar de forma mais objetiva o sucesso empresarial.

Na concepção de Attie (2011, p. 25), “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”.

Toda empresa, seja ela de pequeno, médio ou grande porte, necessita ter um controle interno, uma vez que a ausência deste, dificulta o desenvolvimento e crescimento da empresa. É de fundamental importância que o gestor administre munido de controle interno eficiente, que lhe permita ter segurança e confiabilidade nas informações na hora de tomar decisões.

Em relação ao controle interno Almeida (2010, p. 63) descreva que este 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.

A função de controlar deve se tornar, nesse sentido, uma preocupação contínua dos gestores da empresa, sobretudo no que tange aos ativos de maior relevância, como os estoques.

Nesse âmbito é que a auditoria exerce um papel de fundamental importância para as empresas, uma vez que através dos procedimentos é capaz de avaliar a eficiência e eficácia dos controles internos existentes, bem como, e assim fornecer recomendações corretivas e preventivas.

Destaca-se, com isso, a natureza imprescindível do controle interno sobre os negócios da empresa, determinado por meio de procedimentos administrativos eficazes, geridos com a visão estratégica moderna, de metas e objetivos a serem alcançados.

1.2 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA DE PESQUISA

A auditoria é um instrumento de extrema importância para as organizações, através dela é possível, além da verificação das demonstrações contábeis, avaliar o controle interno de todas as áreas da empresa, buscando protegê-las contra situações propiciadoras de erros ou fraudes.

Quanto mais a empresa crescer, mais complexa se torna a organização estrutural, pois a maioria das atividades controladas pelo dono acaba sendo delegada para os funcionários, dos quais ele acredita que haja compromisso e capacitação iguais àquela que dispunha pessoalmente na gestão do negócio.

Partindo dessa premissa se constata que é necessária uma prática mais incisiva de controles, de maneira a resguardar o patrimônio e assegurar a produção de informações úteis para a gestão. Os estoques fazem parte desse patrimônio, tendo uma influência muito significativa nos resultados da empresa, dado a sua natureza de ativo de maior valor e rotatividade.

Segundo Perez Junior (2012, p. 137), “os estoques representam custos acumulados de matérias-primas, materiais ou produtos não vendidos ou não usados que uma empresa possui para utilização ou venda futura”.

Diante deste contexto, o problema de pesquisa que este trabalho pretende responder é: *o controle interno do estoque do Atacarejo CB, contribui para o processo de tomada de decisões dos seus gestores?*

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Avaliar o controle interno existente na área de estoques do Atacarejo CB.

1.3.2 Objetivos específicos

1. Apresentar referencial teórico destacando a contabilidade, auditoria e os princípios do controle interno, especialmente na área de estoques;
2. Avaliar, por meio de questionário, o controle interno no estoque do Atacarejo CB;
3. Apontar, caso existente, as falhas detectadas por meio da avaliação dos controles internos;
4. Aplicar procedimentos de auditoria;
5. Sugerir, se necessário, aos gestores do Atacarejo CB, a implantação de novos métodos de controle interno, adequando a estes o controle dos estoques.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo será apresentada a fundamentação teórica sobre contabilidade, sua evolução histórica e conceitos, auditoria, abrangendo conceitos e objetivos da auditoria interna, diferenças entre auditor interno e externo, controle interno, e especificadamente sobre auditoria e controle interno na área de estoques.

2.1 CONTABILIDADE

Neste item far-se-á um embasamento teórico sobre a evolução histórica da contabilidade, seus conceitos e objetivos.

2.1.1 Contexto histórico da contabilidade

De acordo com os autores Arnosti e Neumann (2001), as sociedades estão delineadas em três fases, distintas entre si, em que mudanças significativas ocorreram, inclusive para a contabilidade e seus métodos de registros e informações.

Complementando, os autores supracitados expõem que na era Agrícola, período em que a terra era a base da economia, onde cada comunidade produzia a maioria de suas necessidades, trabalhando no campo, toda a produção eram artesanais, os estoques de matérias primas eram limitados, os meios de comunicação e de transportes eram quase inexistentes. A ênfase contábil era o das partidas simples, e nesse período com a necessidade de se registrar os fatos econômicos administrativos, criou-se a arte da escrituração, que nos apresenta o método das partidas dobradas.

Conforme Padoveze (2008, p. 15), a Ciência Contábil praticamente surgiu com o advento da civilização, com a sedentarização da humanidade e a descoberta da capacidade do homem de armazenar bens, nasceu a necessidade de controle desses bens. Há evidências históricas de registros contábeis na civilização dos sumérios, babilônios, assírios, egípcios, hebreus gregos, etc.

Para Sá (2010, p. 23) “o nascimento da contabilidade é o da inscrição de elementos da riqueza patrimonial, passando, aos poucos, a registro de melhor qualidade”.

Segundo Ribeiro (2009, p. 3), a contabilidade se firmou como ciência com o advento do método das partidas dobradas, no final do século XV. O método das partidas dobradas explica que em uma empresa haverão contas a pagar e contas a receber, e que elas deverão ter iguais valores. O método das partidas dobradas apoia-se no princípio da equação, onde representa a explicação de origem e efeito do fenômeno patrimonial.

O método das partidas dobradas fundamenta-se na relação débito/crédito, tendo sido divulgado pela primeira vez pelo frade franciscano Luca Pacioli, em seu livro sobre geometria e aritmética, lançado em 1494 na cidade de Veneza na Itália. (RIBEIRO, 2009, p.3).

De acordo com a visão de Sá (2010), a necessidade do homem de controlar sua riqueza é que proclamou o surgimento da contabilidade, à medida que esta riqueza se tornava mais complexa, mais se exigia desse instrumento de controle. A contabilidade só tende a crescer, será a profissão do século, pois serve para organizar uma empresa em vários setores, sejam elas de pequeno ou de grande porte.

A contabilidade acompanha a evolução da sociedade desde o início dos tempos, já nos povos primitivos eles controlavam seu patrimônio e desenhavam nas cavernas, forma essa de registrá-los. Conforme a sociedade foi evoluindo a contabilidade evoluiu junto, passando da era agrícola onde o registro era feito de partidas simples, para a era industrial, era esta em que houve um aumento do patrimônio devido ao acesso a máquinas para a produção sendo que assim não bastava apenas um registro do capital, mas sim um controle maior, surgindo às partidas dobradas. Atualmente o profissional contábil, além de fornecer relatórios deve gerenciar as informações, que auxiliam a administração na tomada de decisões. (PADOVEZE, 2008)

2.1.2 Conceitos e objetivos da contabilidade

A contabilidade é uma ciência, que registra, faz o controle, mensura o patrimônio, gera informações para tomada de decisões e tem como objetivo principal atender seus usuários que necessitam das demonstrações financeiras, contribuindo efetivamente desta forma para uma gestão estratégica eficaz nas organizações (SANTOS ET AL, 2011, p. 25).

Conforme Crepaldi (2008), a Contabilidade é um conjunto coerente de princípios lógicos, pois fornece para os contadores, investidores, administradores e estudantes uma melhor compreensão das práticas contábeis existentes e, ainda, orienta o desenvolvimento de novas práticas e novos procedimentos. Serve também, para coletar, acumular, registrar, resumir e analisar todos os fatos que afetam a situação de uma entidade.

Na concepção de Gonçalves e Baptista (2004, p. 23), “Contabilidade é a ciência que tem por objeto o estudo do Patrimônio a partir da utilização de métodos especialmente desenvolvidos para coletar, registrar, acumular, resumir e analisar todos os fatos que afetam a situação patrimonial de uma pessoa”.

Nas palavras de Sá (2010, p. 46), “contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das cédulas sociais”.

No entendimento de Padoveze (2008, p. 82), o conceito de contabilidade mostra um conjunto de teorias, práticas e técnicas utilizadas para atingir o objetivo de controlar o patrimônio de uma empresa.

Conforme a opinião de Ribeiro (2009, p. 2), a contabilidade, portanto, é uma ciência social que tem por objeto o patrimônio das entidades econômico-administrativas. Seu objetivo principal é controlar o patrimônio das entidades em decorrência de suas variações.

Segundo Beuren (2007, p.30):

A contabilidade tem como uma de suas principais funções suprir de informações úteis os gestores, cabe a ela gerar informações que deem o devido suporte ao processo de tomada de decisões em todos os seus estágios: no reconhecimento do problema, na identificação das alternativas possíveis e na escolha da melhor delas.

Segundo Santos et al. (2011), a função da contabilidade dentro de uma empresa é verificar, auditar, analisar os fenômenos, classificar e demonstrar, tendo o objetivo de

fornecer informações e orientar sobre as variações de seu patrimônio para que possam ser tomadas as decisões necessárias.

Para Crepaldi (2008, p. 2), “o objetivo da contabilidade é planejar e colocar em prática um sistema de informação para uma organização, com ou sem fins lucrativos.”

O maior objetivo da contabilidade, segundo Padoveze (2008, p. 35), é o controle de um patrimônio.

2.2 AUDITORIA

Neste item far-se-á uma breve análise das noções históricas, conceitos e objetivos da auditoria.

2.2.1 Noções históricas

A auditoria surgiu como resultado da precisão da confirmação dos registros contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do Imposto de renda, estabelecido nos resultados apurados em balanços. Sua evolução ocorreu com o desenvolvimento econômico, foi aí então que começaram a surgir as grandes empresas, formadas por capitais de muitas pessoas, que têm na comprovação dos registros contábeis a proteção a seu patrimônio. (CREPALDI, 2008).

Nesse espaço, a auditoria mostra sua importância. Valendo-se de normas e padrões de natureza técnica e ética claramente determinada, a auditoria torna-se elemento fundamental no sistema de informações, medição de desempenho e prestação de contas da administração. É preciso dirimir um mal-entendido de uma vez por todas. A auditoria não está para substituir a função da administração da empresa; portanto, não deve prosperar o raciocínio de que se há uma estrutura administrativa forte não é necessário o trabalho do auditor ou, contrario sensu, a empresa tem auditor porque sua estrutura é fraca. (CREPALDI, 2008, p. 21).

Segundo Perez Junior, (2012, p. 1), “a palavra auditoria origina-se do latim *audire* (ouvir) e foi utilizada inicialmente pelos ingleses (*auditing*) para significar o conjunto de procedimentos técnicos para a revisão da contabilidade”.

Para Franco e Marra (2001, p. 39), a auditoria surgiu como consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis, em virtude do surgimento das grandes empresas, do imposto de renda, dos resultados apurados em balanço.

Em seguida houve uma grande evolução no desenvolvimento econômico e as empresas cada vez ficavam maiores, formadas por capitais de muitas pessoas, que têm na confirmação dos registros contábeis a proteção ao seu patrimônio. (FRANCO; MARRA, 2001, p. 39).

No Brasil no ano de 1972, temos os registros oficiais, quando o Banco Central do Brasil criou normas oficiais de auditoria para segmento do mercado financeiro, houve a aplicação da auditoria obrigatoriamente na Bolsa de Valores, através da Lei 6.385/76, logo após a regulamentação da Lei das Sociedades por Anônimas (Lei 6.404/76). (HOOG; CARLIN, 2012, p. 50).

Segundo Attie (2011, p. 29) as principais influências que possibilitaram o desenvolvimento da auditoria no Brasil foram:

- Filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras;
- Financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais;
- Crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas;
- Evolução do mercado de capitais; criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972 e;
- Criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades Anônimas em 1976.

De acordo com Attie (2011, p. 27) a causa da evolução da auditoria, que é decorrente da evolução da contabilidade, do desenvolvimento econômico dos países, síntese do crescimento das empresas e da expansão das atividades produtoras, gerando crescente complexidade na administração dos negócios e de práticas financeiras como uma força motriz para o desenvolvimento da economia de mercado.

Nota-se, portanto, que é importante a auditoria dentro das organizações, pois é através dela que se pode saber a realidade financeira da empresa, através do parecer técnico do auditor, bem como é através dela se pode corrigir erros e inibir qualquer intenção de roubo ou fraude, zelando assim pelo patrimônio da organização.

2.2.2 Conceitos e definições de auditoria

A auditoria é um instrumento de extrema importância para as organizações, através dela é possível, além da verificação das demonstrações contábeis, avaliar o controle interno de todas as áreas da empresa, buscando protegê-las contra situações propiciadoras de erros ou fraudes.

Conforme o autor Perez Junior (2012, p. 2), o próprio nome indica, a essência do trabalho de auditoria consiste na audição de informações sobre fatos sujeitos à auditoria para que o auditor forme suas opiniões a respeito da adequação em relação a determinadas normas.

“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. 25).

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

Sá (2002, p. 25), define auditoria como:

Uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendale, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.

Na concepção de Crepaldi (2013, p. 27), auditoria é definida de forma bastante simples, “como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”. Portanto, A auditoria é importante para mensurar a adequação e confiabilidade dos registros e das demonstrações contábeis, facilitando o controle do patrimônio.

A auditoria deve se feita de forma imparcial, obedecendo às normas que a regem; os exames de auditoria obedecem às normas de auditoria e incluem procedimentos de comprovação dos dados em estudo caracterizado por uma atitude de reflexão competente e independente (ATTIE, 2011).

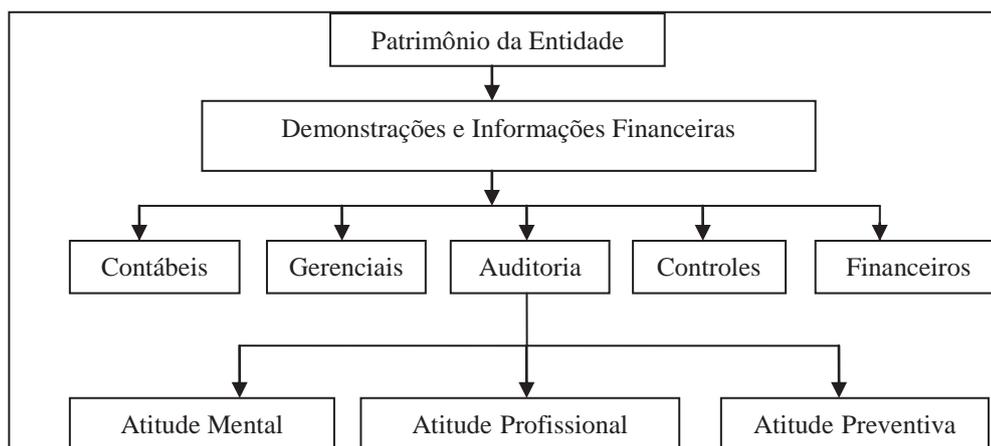


Figura 1: **Organograma de auditoria**

Fonte: ATTIE, 2011, p. 25

Na ilustração acima se observa o quanto a presença de um auditor ou de um departamento de auditoria podem trazer benefícios a todos os setores da empresa. O setor de auditoria promove a atitude mental, profissional e preventiva dentro da empresa, pois esta está alinhada aos outros departamentos, fiscalizando suas ações.

Ante o que foi exposto, a auditoria contábil consiste na mensuração e adequação dos registros contábeis, o exame de documentos é realizado com a finalidade de verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstrada.

2.2.3 Objetivos da auditoria

Segundo Franco e Marra (2001, p. 31), o objetivo principal da auditoria é a confirmação dos registros e consequentes demonstrações contábeis. Na obtenção de seus objetivos ela contribui para confirmar os próprios fins da Contabilidade, pois avalia a adequação dos registros, dando à administração, ao fisco e aos proprietários e financiadores do patrimônio a certeza de que as demonstrações contábeis refletem, ou não, a situação do patrimônio em determinada data e suas variações em certo período.

Para Crepaldi (2013, p. 227) “o objetivo é a emissão de um parecer que mostrará a realidade das demonstrações financeiras, o resultado das operações e as modificações necessárias, de acordo com os princípios contábeis e as normas de auditoria geralmente aceitas”.

No entendimento de Perez Junior (2012, p. 3), “o objetivo 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”.

Santos (2012, p. 33), relata que “o objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários”.

Segundo Attie (1998, p. 31), “o objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como sendo o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada”.

Para Hoog e Carlin (2012, p. 55-56), a auditoria tem por objetivo:

Averiguar a exatidão, integridade e autenticidade do conjunto das demonstrações financeiras, dos processos de controles internos, e demais documentos administrativos contábeis apresentados pela direção, assim como sugerir melhorias que se façam necessárias nos controles administrativos e contábeis.

Diante disso, observa-se que o foco principal da auditoria é analisar se as informações inseridas nas demonstrações contábeis da empresa são verídicas, examinar a existência de um controle interno eficiente e ampliar a confiança por parte dos usuários nas demonstrações contábeis.

2.2.4 Auditoria Externa

O surgimento da auditoria externa ou independente se deu com a evolução do sistema capitalista, no início eram fechadas e pertenciam a grupos familiares. Com a expansão do mercado e concorrência acirrada houve a necessidade de ampliar as instalações fabris e administrativas, aprimorando os controles e procedimentos internos, principalmente visando à redução dos custos, tornando mais competitivos os produtos de mercado (ALMEIDA, 2010, p.25).

De acordo com Franco e Marra (2001, p. 218), auditoria externa é realizada por um auditor independente, um profissional liberal que não possui vínculo empregatício com a entidade auditada e que poderá ser contratado para auditoria permanente ou eventual.

Na visão de Ribeiro e Ribeiro (2011, p. 02), é possível encontrar definida a auditoria externa, ou independente, como sendo aquela executada por auditores habilitados no exercício

da atividade e que sejam independentes. O objetivo maior de uma auditoria deste tipo é a isonomia e a geração de confiança nas demonstrações contábeis.

No entendimento de Crepaldi (2013, p. 48), a auditoria externa é o resultado do conjunto de procedimentos técnicos que possuem o objetivo da emissão de pareceres acerca da questão patrimonial e financeira de uma organização, com todas suas aplicações, mutações e resultados concernentes da movimentação de tais recursos.

Na concepção de Almeida (2010, p.30), existem alguns motivos que podem levar uma empresa a optar pelos serviços de um auditor externo:

- obrigação legal;
- como medida de controle interno tomado pelos acionistas, proprietários ou administradores da empresa;
- imposição de bancos ou fornecedores;
- a fim de atender as exigências do próprio estatuto ou contrato social da companhia ou empresa;
- para efeito de compra de empresa;
- para efeito de incorporação da empresa;
- para efeito de fusão de empresas;
- para fins de cisão da empresa; e,
- para fins de consolidação das demonstrações contábeis.

Portanto, o auditor externo não possui vínculo empregatício, e a sua principal característica é a independência, não correndo o risco de criar laços com os demais colaboradores, tem como foco principal aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários externos.

2.2.5 Auditoria Interna

A auditoria interna, está presente em empresas de médio a grande porte, onde se faz necessário um controle periódico. Também nas empresas que o administrador, ou proprietário da empresa, não podem supervisionar pessoalmente todas as suas atividades. (ALMEIDA, 2010, p. 29).

“A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado a administração”. (CREPALDI, 2013, p. 41).

Para Crepaldi (2013), a auditoria interna constitui um controle gerencial que funciona por meio da análise e avaliação da eficiência de outros controles. É executada por meio de um profissional ligado empresa, ou por uma seção própria para tal fim, sempre em linha de dependência da direção empresarial.

Para Ribeiro e Ribeiro (2012, p. 02), a auditoria interna, realizada por pessoas que integram o quadro de empregados da empresa, tem por meta monitorar o controle interno das funções contábeis da empresa, melhorando as operações desenvolvidas pela organização. Segundo Pinto (2012, p. 21):

O objetivo principal da auditoria interna é assessorar a organização no desempenho efetivo de suas funções e de suas responsabilidades, fornecendo-lhes análises, apreciações, recomendações, pareceres e informações relativas às atividades examinadas, promovendo, assim um controle efetivo a custo razoável.

Conforme expõe Cordeiro (2013, p. 08), em decorrência do tempo que dispões, a auditoria interna visa analisar detalhadamente as políticas internas da empresa.

O departamento de auditoria, de acordo com Almeida (2010) ficaria situado da seguinte forma:

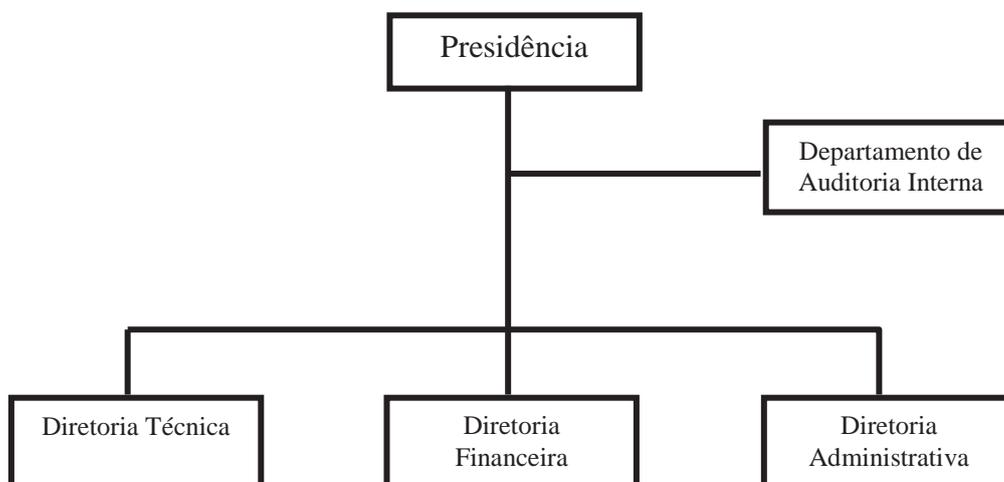


Figura 2: **Organograma**
Fonte: ALMEIDA, 2010, p.30

Percebe-se no organograma acima que o departamento de auditoria interna, é subordinado à presidência ou diretoria é importante para a aceitação da auditoria interna como um instrumento de controle e uma assessoria útil a organização. Desse modo, ressalta-se a importância da auditoria interna no sentido de gerar uma adequação da empresa em seus organogramas, e se as normas e procedimentos condizem com as necessidades que a empresa apresenta.

Observando o quadro abaixo se percebe as diferenças, o grau de independência ou dependência, cobranças ou responsabilidades do auditor interno externo:

Elementos	Auditoria Externa	Auditoria Interna
Sujeito	Profissional independente	Auditor interno (funcionário da empresa)
Ação e objeto	Exame das demonstrações financeiras	Exame dos controles operacionais
Finalidade	Opinar sobre as demonstrações financeiras	Promover melhorias nos controles operacionais
Relatório principal	Parecer	Recomendações de controle interno e eficiência administrativa
Grau de independência	Mais amplo	Menos amplo
Interessados no trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa
Responsabilidade	Profissional, civil e criminal	Trabalhista
Número de áreas cobertas pelo exame durante o período	Maior	Menor
Intensidade dos trabalhos em cada área	Menor	Maior
Continuidade do trabalho	Periódico	Contínuo

Figura 3: **Diferenças entre auditoria externa e auditoria interna.**

Fonte: CREPALDI, 2008, p. 50

Nesse sentido, é possível perceber algumas diferenças fundamentais entre a auditoria interna e a externa, apesar da atuação na mesma área. A auditoria externa é realizada por meio do firmamento de um contrato de prestação de serviços, devendo o profissional emitir um parecer técnico acerca da situação contábil. A auditoria interna, devido à concessão de um tempo maior para sua realização, realiza análise mais profunda, adentrando nos detalhes relativos às políticas e procedimentos internos da empresa.

2.2.6 Objetivos da Auditoria Interna

Segundo Crepaldi (2008, p. 41), “a auditoria interna tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade”.

O autor supracitado menciona que o objetivo da auditoria interna é auxiliar todos os membros da administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, fornecendo-lhes análises, apreciações, recomendações e comentários pertinentes às atividades examinadas. Complementando o autor coloca que assessorar a diretoria a ser eficiente em sua atuação no alcance dos objetivos da organização, é o foco da auditoria interna.

Para Sá (2010, p. 469) [...] é objetivo da auditoria interna não só observar como os controles internos funcionam, mas a qualidade dos registros e a segurança destes, especialmente nos sistemas informatizados, onde a entrada e saída de dados podem criar problemas de confiabilidade.

Compartilhando do mesmo pensamento, Almeida (2010, p. 49) descreve que, os objetivos da auditoria interna são exatamente esses, verificar se as normas internas estão sendo seguidas e avaliar a necessidade de novas normas internas ou de modificação das já existentes.

Dessa forma, cabe ressaltar a importância de se realizar a auditoria interna, analisando as condições apresentadas pela empresa em todas as áreas. Partindo essa observação dos quadros internos da organização, facilita a adequação da mesma em relação ao mercado.

2.2.7 Importância da Auditoria Interna nas Organizações

No entendimento de Almeida (2010, p. 49) não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias.

Na concepção de Franco e Marra (2007, p. 219) “a vantagem da auditoria interna é a existência, dentro da própria organização, de um departamento que exerce permanente controle prévio concomitante e conseqüentemente de todos os atos da administração”.

A composição da auditoria interna é feita por funcionários, que estejam presentes na empresa em tempo integral, aptos a avaliarem todos os departamentos da empresa com competência e continuamente, revendo integralmente todos os registros contábeis quando houver necessidade e verificando periodicamente estoques, caixas, imobilizados dentre outros.

A importância da auditoria interna para as empresas é exposta por Paula (1999, p. 40) como:

- É parte essencial do sistema global de controle interno, que leva ao conhecimento da alta administração o retrato fiel do desempenho da empresa, seus problemas, pontos críticos e necessidades de providências, sugerindo soluções, mostrando os desvios organizacionais existentes no processo decisório e no planejamento;
- É uma atividade abrangente, cobrindo todas as áreas da empresa, medida pelos resultados alcançados na assessoria à alta administração e à estrutura organizacional, quanto ao cumprimento das políticas traçadas, da legislação aplicável e dos normativos internos;
- Apresenta sugestões para a melhoria dos controles implantados ou em estudos de viabilização, recomenda redução de custos, eliminação de desperdícios, melhoria da qualidade e aumento da produtividade, assegura que os controles e as rotinas estejam sendo corretamente executados, que os dados contábeis merecem confiança e refletem a realidade da organização e que as diretrizes traçadas estão sendo observadas;
- Estimula o funcionamento regular do sistema de custos, controle interno e o cumprimento da legislação, coordena o relacionamento com os órgãos de controle governamental, avalia de forma independente, as atividades desenvolvidas pelos diversos órgãos da companhia e por empresas controladas e coligadas, ajuda a administração na busca de eficiência e do melhor desempenho nas funções operacionais e na gestão dos negócios da companhia.

A autora complementa apontando a importância da auditoria interna para que a organização tenha continuidade nos negócios. Ressalta também alguns pontos a serem observados:

- Garantir a execução de procedimentos internos e as rotinas de trabalho, para que sejam atendidos os objetivos da entidade;

- Atestar a integridade e fidedignidade das informações gerenciais e dados contábeis;
- Salvar os valores da entidade;
- Permitir a análise dos dados com isenção e independência;
- Fortalecer o controle interno através da assessoria à administração no desempenho de suas funções e responsabilidades;
- Assessorar, servindo como olhos e ouvidos de seus dirigentes;
- Colaborar com o fortalecimento dos controles internos e ajuda a agregar valor aos produtos;
- Assegurar à alta administração que as diretrizes administrativas e de ordem legal estão sendo cumpridas adequadamente;
- Avaliar os controles internos da empresa.

Conforme descrito pelos autores, a auditoria interna é, nesse sentido, um mecanismo importante para um exercício mais rigoroso do controle administrativo. A competitividade do mercado tem exigido essa nova postura das empresas, que buscam um aprimoramento tecnológico e a redução de custos para se adequarem às transformações do mercado. É necessário, portanto, que a empresa tenha um departamento voltado para uma atuação de assessoria da administração.

2.2.8 O auditor Interno

As modificações ocorridas tanto nas empresas, com a expansão dos negócios, como no mercado de trabalho, alavancou a necessidade de uma supervisão das atividades internas nas organizações. No intuito de suprir essa necessidade, surge o auditor interno, colaborador da empresa, subordinado à direção, que atua em tempo integral e independentemente dentro da instituição.

Na concepção de Almeida (2010, p. 5), o auditor interno ramificou-se a partir da profissão de auditor externo e, conseqüentemente, do contador. O auditor interno é um colaborador da empresa, que dentro da organização não deve ser subordinado aqueles cujo trabalho está sendo auditado por ele.

No entendimento de Crepaldi (2008, p. 41), “toda e qualquer fase das atividades do

negócio, que possa ser útil a administração é do interesse do auditor interno”. Isto implica na invasão de áreas que vão além da contabilidade e finanças, a fim de obter uma visão completa das operações submetidas a exame. O auditor interno auxilia a administração, testando a qualidade dos trabalhos, revisando e recomendando através de informações periódicas.

Alguns princípios são necessários para a profissão de auditor, conforme Hoog e Carlin (2012, p. 80) para que o mesmo tenha credibilidade no cumprimento do exercício, necessita ter:

- honestidade e imparcialidade;
- clareza e precisão;
- manter-se nos limites de seu trabalho;
- ser objetivo ao repassar as informações, transmitindo somente o que é relevante para a empresa;
- ter liberdade para emitir opiniões;
- completo sigilo das informações apuradas por ele;
- ser competente e ter conhecimento na área;
- atender as normas técnicas de auditoria;
- ser cuidadoso e dedicado na tarefa que desempenha;
- conduzir e agir de forma adequada.

O bom profissional em auditoria deve estar atento a vários fatores, que o levarão a ter decisões e atitudes seguras, as quais são esperadas pelos empresários. Três das mais importantes serão citadas a seguir:

a) Atitude mental

O auditor deve ter uma atitude mental que possa ir além do que está registrado nos livros ou documentos oficiais, observar não só documentos, mas tudo o que se passa ao seu redor.

A ação da auditoria não pode se limitar àquilo que está registrado nos livros oficiais, mas também àquilo que pode ser omitido nos registros principais. Dependendo das circunstâncias vividas pela empresa, determinados dados podem ter sido omitidos propositalmente dos registros principais que, se considerados, podem acabar

transformando, por completo, a situação patrimonial e financeira da empresa em exame. (ATTIE, 2011, p.26)

Ou seja, todos os registros devem ser analisados com extremo cuidado e atenção para que não venham ocorrer erros que possam ter sido feitos propositalmente para prejudicar o trabalho do auditor.

b) Atitude profissional

O profissional que desenvolver auditoria deve estar em constante aprendizado, estudando o que há de novo, aperfeiçoar suas técnicas, estar atento à legislação que está sempre sendo atualizada.

A atitude de auditoria, com vistas ao objeto em exame, reflete a combinação de uma educação profissional adquirida com o conhecimento técnico pelo estudo permanente de novas ferramentas de trabalho, regulamentações, aprimoramento pessoal e pela experiência adquirida através de trabalhos diferentes com o uso do raciocínio e julgamentos, complementados pela manutenção pessoal dando-lhe capacitação mental e intelectual para avaliar e concluir os dados em exame. (ATTIE, 2011, p. 26)

c) Atitude preventiva

Ao efetuar uma auditoria o auditor deve sempre certificar-se e comprovar a veracidade dos fatos e documentos, para que em nenhum momento sua confiabilidade seja posta em dúvida, mantendo uma postura ética e moral.

A auditoria deve primar pela construção de uma reputação proba, alicerçada em padrões morais inatacáveis. A aposição da assinatura do auditor no parecer da auditoria que acompanha as demonstrações financeiras implica no exercício de uma atitude preventiva, de alguém com força moral suficiente para poder dar credibilidade a elas e poder dizer, de forma clara e precisa, o que precisa ser dito em qualquer circunstância. Seu julgamento será a base para que outras pessoas exerçam seus próprios julgamentos em relação às informações contidas nas demonstrações financeiras, e daí seu comprometimento por ser um juiz de um dado comprovável atuando de forma capacitada e lícita na emissão de suas opiniões. (ATTIE, 2011, p. 26)

Portanto, o auditor deve estar em constante aperfeiçoamento e atenção, bem como, a opinião sobre um parecer deve ser feita da forma mais coerente possível, pois destes dependerá sua reputação profissional.

2.3 CONTROLE INTERNO

Neste item serão abordados conceitos, definições e objetivos do controle interno, bem como a importância do mesmo para as organizações, e uma análise sobre os princípios que regem o controle interno.

2.3.1 Conceitos e objetivos de controle interno

De acordo com Oliveira et al. (2009, p. 72), o controle interno é o conjunto de procedimentos que, integrados ao fluxo operacional da empresa, visa detectar e prevenir desvios-erros e irregularidades, intencionais ou não - que possam: afetar negativamente o desempenho da entidade; ocasionar impactos em sua lucratividade e/ ou estrutura financeira; bem como resultar em reflexos significativos em suas demonstrações contábeis para o usuário interno ou externo, relatórios gerenciais e demais análises e demonstrativos operacionais e financeiros.

Controle interno para Attie (2011, p. 190)

[...] é a eficiência operacional que compreende a ação ou força ser posta em prática nas transações realizadas pela empresa. A definição de adequado plano de organização aliada aos métodos e procedimentos bem definidos, assim como a observação de normas salutaras no cumprimento dos deveres e funções com a existência de pessoal qualificado, treinando para desenvolver suas atividades e adequadamente supervisionando por seus responsáveis, tendem a implementar a desejada eficiência nas operações.

Controle interno é o sistema, de uma empresa, que compreende o plano de organização, os deveres e responsabilidades e todos os métodos e medidas adotadas com a finalidade de: salvaguardar os ativos; verificar a exatidão e fidelidade dos dados e relatórios contábeis e de outros dados operacionais; desenvolver a eficiência as operações; comunicar e estimular o cumprimento das políticas, normas e procedimentos administrativos adotados. (CREPALDI, 2013, p. 58).

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, 2010, p. 63).

A função do Controle Interno é fornecer aos Gestores de todos os níveis informações que os auxiliem a controlar processos, objetivando o alcance de suas metas e o resguardo dos interesses da Organização, assessorando a organização no desempenho efetivo de suas funções e na definição de suas responsabilidades, fornecendo-lhe análises, apreciações, recomendações, pareceres e informações relativas às atividades examinadas, promovendo, assim um controle efetivo a um custo razoável. (CAVALHEIRO, 2005, p. 69).

Ainda em comento pelo autor acima referido, o controle interno, também conhecido pelos doutrinadores como Controle Administrativo, é o que verifica o cumprimento das próprias atividades exercidas pelos seus órgãos, objetivando mantê-las dentro da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas e econômicas de sua realização, pelo que é um controle de legalidade e de mérito.

Pinto (2012, p.71) acredita que os objetivos do controle interno, visam atender com segurança todas as atividades da empresa.

Por meio do controle, a empresa pode avaliar uma situação que necessite de aperfeiçoamento. A teoria e a prática da contabilidade não autorizam confirmar que determinado procedimento é o mais correto, excluindo todos os demais. Existem muitos problemas que requerem tratamento especial, para tanto a contabilidade e a auditoria interna funcionam como ferramentas de controle interno no apoio a gestão empresarial.

Segundo Oliveira et. al. (2009, p. 74), são objetivos do controle interno: verificar, assegurar os cumprimentos às políticas e normas da entidade, obter informações adequadas e confiáveis, comprovar a veracidade de relatórios contábeis, financeiros, e operacionais, proteger os ativos das entidades, prevenirem erros e fraudes.

Diante do exposto, pode-se dizer que o controle interno é o conjunto de procedimentos que visa detectar e prevenir desvios, erros e irregularidades que afetam negativamente o desempenho da empresa. Um adequado e eficiente controle interno são imprescindíveis para a administração, por ser instrumento destinado à vigilância e determinar procedimentos a serem adotados na realização das operações da organização, visando fiscalizar, observar os fatos ocorridos dentro da empresa, de maneira que os funcionários sigam as medidas estabelecidas.

2.3.2 A Importância do Controle Interno para as Organizações

O controle é indispensável para acompanhar a execução de programas; apontar falhas e desvios; velar pela boa utilização e guarda dos bens patrimoniais e pela perfeita aplicação dos princípios adotados e constatar a veracidade das operações realizadas; exige da Administração redobrada atenção voltada à execução de planos e programas, para que os objetivos previamente planejados sejam atingidos; está intimamente relacionada com a cúpula da Administração, que, acompanha e analisa os resultados obtidos, comparando-os com o planejado, a fim de corrigir possíveis falhas que se tenham verificado. (CAVALHEIRO, 2005, p. 21).

Segundo Teixeira (2007, p. 26) a importância dos controles internos para as empresas é:

- a) salvaguardar o ativo – proteger os ativos de eventuais roubos, perdas, uso indiscriminado ou danos morais;
- b) desenvolvimento do negócio – sistema de controle interno que auxilie a administração agir nas tomadas de decisões;
- c) resultado das operações – fornecer em tempo hábil à administração informações que facultem o aproveitamento das oportunidades de negócios, redução de custo e aumento da de confiança dos clientes e funcionários da empresa; d) para que a empresa cumpra seus objetivos e finalidades.

Segundo Crepaldi (2013, p. 66), “a eficiência do sistema de controle interno como um todo deve permitir detectar erros, irregularidades e possibilitar a identificação de fraudes. Deve proporcionar a clara identificação das informações de como a empresa funciona.”

Conforme Attie (2011), um sistema de controle subentende que os funcionários tenham liberdade de atuação em seus trabalhos para buscar melhores resultados. Porém, eles evitam ainda que esses mesmos funcionários se desviem de suas funções e possam tirar benefícios em seu próprio proveito e causando com isto, prejuízos a entidade, por erros intencionais ou dolosos.

De acordo com Migliavacca (2002), os bons controles internos acrescentam valor para a organização, pois elas ficam com maior credibilidade junto à comunidade financeira, inclusive com potenciais compradores ou sócios do negócio da empresa. Na ausência de bons controles internos, a direção não tem noção de como está sua empresa em relação ao mercado, conseqüentemente, decisões erradas podem ser tomadas.

Para Nascimento e Reginato (2007, p. 114), uma sólida estrutura de controles internos pode trazer diversos benefícios para a empresa, como por exemplo:

- aumentar a eficiência operacional, reduzindo desperdícios de tempo e de materiais;
- tomar melhores decisões operacionais, por confiar nas informações produzidas;
- proporcionar avaliações de desempenho mais corretas;
- diminuir o risco de ocorrência de erros e fraudes;
- valorizar a imagem e conquistar a confiança do mercado, evitando a retirada de capital por desconfiança de investidores.

Torna-se, portanto, imprescindível o exercício de um controle rigoroso na empresa, com vistas a fiscalizar de modo efetivo a execução de programas, apontando as possíveis falhas e desvios existentes. Tal controle permite à empresa uma condução mais consciente dos seus recursos, de modo em que as operações realizadas passem pelo crivo crítico dos princípios adotados a fim de que os objetivos sejam alcançados.

2.3.3 Princípios do Controle do Interno

De acordo com o entendimento de Sá (2007, p. 107), são considerados princípios fundamentais dos controles internos:

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

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

Os Princípios Fundamentais dos Controles Internos são divididos em: responsabilidade, rotinas internas, acesso aos ativos, segregação de funções, confronto dos ativos com os registros e amarrações do sistema, que serão apresentados a seguir.

2.3.3.1 Responsabilidade

Na concepção de Crepaldi (2013, p. 206), “as atribuições dos funcionários ou setores internos da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante o estabelecimento de manuais internos de organização”.

Na exposição de Almeida (2010, p. 44), define-se as atribuições do princípio da responsabilidade, quais sejam, assegurar que todos os procedimentos de controles sejam executados; detectar erros e irregularidades; e, apurar as responsabilidades por eventuais omissões na realização das transações da empresa. Outrossim, o autor cita exemplos de tarefas do controle interno, para as quais necessitam a definição dos colaboradores responsáveis, como se vê:

- aprovação de aquisição de bens e serviços;
- execução do processo de aquisição (cotação de preços, seleção do fornecedor e formalização da compra);
- certificação do recebimento de bens ou prestação dos serviços;
- programação financeira do pagamento;
- guarda do talonário de cheques em branco;
- preenchimento dos cheques para pagamento;
- assinatura de cheques;
- pagamento ao fornecedor;
- aprovação de venda;
- preparação da nota fiscal de venda, fatura e duplicata;
- controle de cobrança de vendas a prazo;
- programação financeira do recebimento;
- recebimento de numerário;
- controle de registro de empregados;
- determinação dos valores a pagar aos empregados;
- pagamentos aos empregados;
- controle físico sobre os ativos (dinheiro em caixa, cautelas de títulos, estoques, etc.).
- registro contábil das operações da empresa.

No entendimento de Attie (2011, p. 116), o compartilhamento de responsabilidades aplica-se aos departamentos, assim como às pessoas, e deve espalhar-se para toda a empresa, com igualdade para todos os níveis de autoridade.

Conforme a opinião de Nascimento et al. (2007, p. 102) é necessário distribuir as tarefas e atribuir responsabilidades aos funcionários, para que os controles sejam eficazes, deixando bem especificadas as responsabilidades e procedimentos que necessitam ser executados, facilitando com isto revisão e responsabilização por eventuais falhas que possam ocorrer.

2.3.3.2 Rotinas Internas

Segundo Florentino (1988, p. 19). toda empresa deverá manter, além das especificações de ordem técnica que regulam as atividades operacionais, uma coleção de Manuais de instrução quanto às rotinas que envolvem os setores administrativo, econômico e financeiro.

De acordo com Almeida (2010, p. 44), o manual de organização da empresa, nesse sentido, precisa definir o rol de rotinas internas da empresa. Nesse bojo de rotinas estão os formulários internos e externos; os procedimentos internos de controle; as diversas execuções realizadas no âmbito da empresa, enfim, todas as questões inerentes ao funcionamento da empresa em seu cotidiano.

Para que as rotinas internas sejam executadas corretamente, segundo o entendimento de Nascimento et al. (2007, p. 101) é necessário a empresa possuir um manual elaborado com base no esboço de cada operação e tarefa a ser executada, que contenha todos os procedimentos de controle, bem como mencionar os responsáveis pela elaboração, implantação e revisão de cada um.

2.3.3.3 Acesso aos Ativos

Para Crepaldi (2013, p. 477), o acesso aos ativos pode ser de forma direta (fisicamente) ou de forma indireta, por meio da preparação de documentos que autorizam sua movimentação.

Conforme Almeida (2010, p. 45) a empresa deve limitar o acesso dos funcionários a seus ativos e estabelecer controles físicos sobre esses. O acesso aos ativos da empresa representa:

- manuseio de numerário recebido antes de ser depositado em conta corrente bancária;
- emissão de cheque sozinho (única assinatura).
- manuseio de cheques assinados;
- manuseio de envelopes de dinheiro de salários;
- custódia de ativos (dinheiro em caixa, cautelas de títulos, estoques, imobilizado, etc).

Dessa forma, nota-se que para a proteção dos ativos, não podem, portanto, as entidades permitirem amplo acesso dos funcionários aos seus ativos, pois é uma prática que pode causar danos à empresa. Faz-se necessário o estabelecimento de limites e controle físico, a fim de que os ativos possam ser preservados e protegidos.

2.3.3.4 Segregação de funções

Conforme Crepaldi (2013, p. 209), “a segregação de funções consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, devido ao fato de essas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno”.

Para Motta (1992, p. 43) as funções incompatíveis com a finalidade de controle contábil são as que colocam qualquer pessoa em posição de praticar e ocultar erros ou irregularidades no curso normal de suas atividades. O controle interno deverá ter suas funções distribuídas de tal forma que a operação não inicie e termine na mão de um único funcionário.

Na concepção de Almeida (2010, p. 67), na segregação de funções,

Os registros contábeis compreendem o razão geral e os registros inicial, intermediário e final. O acesso a esses registros representa as pessoas que os preparam ou manuseiam informações que servem de base para sua elaboração, em circunstâncias que lhes permitem modificar os dados desses registros. Exemplo: um funcionário tem acesso aos ativos e registros contábeis, ele poderia desviar fisicamente o ativo e baixá-lo contabilmente para despesa, o que levaria a ocultar permanentemente essa transação.

Conforme Hernandez (1998, p. 72) a correta segregação de funções é considerada como o elemento mais importante de um sistema eficaz de controle interno. O princípio

fundamental é que ninguém deveria controlar todas as etapas de uma transação sem a intervenção de outra ou outras, capazes de efetuar uma verificação cruzada.

2.3.3.5 Confronto dos Ativos com os Registros

Segundo Franco e Marra (2001), os estoques de produtos e materiais secundários, bem como mercadorias e semelhantes devem ser inventariados fisicamente em data determinada. A contagem deve abranger todos os itens com procedimentos apropriados e o auditor deve acompanhar esse processo para assegurar que esta sendo feito corretamente e confrontado com os registros de sistemas de estoque e fichas razão da contabilidade.

A empresa deve determinar procedimentos para que seus ativos, sob a responsabilidade de alguns funcionários, sejam periodicamente confrontados com os registros da contabilidade. A finalidade desse procedimento é detectar desfalque de bens ou até mesmo registro contábil inadequado de ativos (ALMEIDA, 2010, p. 67). Segundo o autor, são exemplos desse confronto:

[...] contagem de caixa e comparação com o saldo do razão geral; contagem física de títulos e comparação com o saldo da conta de investimentos do razão geral; conciliações bancárias; inventários físicos dos bens do estoque e do ativo imobilizado confrontam com os registros individuais e comparação do somatório dos saldos desses registros com o saldo da respectiva conta do razão geral.

Para Crepaldi (2013, p. 209) esse procedimento de controle de confronto dos ativos deve ser efetuado por funcionários que não possuem acesso aos mesmos. Esse fato é óbvio, já que o funcionário custa, diante poderia desviar o bem e informar à administração que os ativos existentes estão de acordo com os registros contábeis.

Conforme Soares (2012, p. 46), se a empresa não adota o procedimento de comparar os ativos com os registros contábeis, fica em aberto a possibilidade de o funcionário custodiaste apoderar-se indevidamente do ativo sem que esse fato seja descoberto por muito tempo.

2.3.3.6 Amarrações do Sistema

Na concepção de Almeida (2010, p. 47), o sistema de controle deve ser concebido de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência. Esse fato exige uma série de providências, tais como:

Conferência independente do registro das transações contábeis, como, por exemplo:

- Transporte dos valores dos documentos para os registros iniciais;
- Transporte dos valores dos registros iniciais para os registros intermediários;
- Transporte dos valores dos registros intermediários para os registros finais;
- Transporte dos valores dos registros finais para o razão geral;
- Somam do razão geral e dos registros iniciais, intermediários e finais;

Conferência Independente dos cálculos, como, por exemplo:

- Cálculo da valorização das quantidades de estoque transferidas ou baixadas (matéria-prima transferida para produtos em processo, produtos em processo transferidos para produtos acabados e produtos acabados baixados para custo dos produtos vendidos);
- Cálculos das depreciações;
- Cálculos das provisões (imposto de renda, férias, 13º salário etc);
- Cálculos de atualização de dívidas em moeda estrangeira;
- Cálculos de elaboração das notas fiscais de vendas;
- Conferências da classificação contábil de todos os registros finais (ficha de lançamento ou voucher) por um contador experiente;

Segundo Crepaldi (2013), é importante que as rotinas de controle interno sejam determinadas de maneira a permitir que uma área controle à outra. Assim um bom sistema de compras iniciaria com um setor requisitante que solicita ao setor de compras que por sua vez vai verificar se aquele pedido encontra-se dentro dos limites estabelecidos nas normas internas da empresa, para então deflagrar processo de seleção dos fornecedores, cotação de preços entre outras rotinas com vistas a dar transparência ao processo de compra. Resumidamente, em seguida o processo segue envolvendo pela ordem: Contabilidade, contas a pagar e setor financeiro, cada um com suas atribuições dentro da cadeia do processo e, assim, estabelecimento uma rede interligada de controle uns sobre os outros amarrando o processo de maneira a não permitir falhas ou desvios.

Para Nascimento et al. (2007, p. 101) os controles internos são ferramentas importantes para a gestão de riscos, sendo que as atividades de controle abrangem

procedimentos adotados pela empresa para redução de incertezas e riscos identificados, podem ser para detecção ou prevenção dos mesmos.

Portanto, na visão de Almeida (2010, p. 47), o sistema de controle interno deve ser concebido de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência.

2.3.4 Limitações do controle interno

De acordo com Crepaldi (2013, p. 393), há situações em que o sistema de controle interno adotado pela empresa, pode não dar as respostas esperadas quanto aos seus objetivos e princípios, essas situações são: conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa; instrução inadequada dos funcionários com relação às normas internas; negligência dos funcionários na execução de suas tarefas diárias. Complementando o autor acrescenta que em virtude dos pontos relatados, mesmo no caso de a empresa ter um excelente sistema de controle interno, o auditor deve executar procedimentos mínimos de auditoria.

Para Attie (2011, p. 126), bons controles internos previnem contra a fraude e minimizam os riscos de erros e irregularidades, mas, por si só, não bastam para evitá-los. Assim, por exemplo, a segregação de uma operação em fases distintas, confiadas a diversas pessoas, reduz o risco de irregularidades, porém, não pode evitar que estas ocorram, se as diversas pessoas que intervêm no processo se puserem de acordo para cometer algum ato fraudulento.

Já para Ribeiro e Ribeiro (2012, p. 113) não importa a eficiência do controle interno, pois este fornece apenas segurança razoável quanto ao cumprimento dos objetivos de demonstrações contábeis. A probabilidade de seu cumprimento é afetada por limitações inerentes do próprio controle interno.

Diante das análises realizadas, é possível entender que o controle interno, nos princípios que o embasam, torna mais fácil evitar e prevenir irregularidades possíveis. Os profissionais, contudo, devem ter uma capacitação adequada para conduzir esse processo, desenvolvendo suas atividades em acordo com as normas internas.

2.4 ESTOQUES

O maior desafio dos auditores é com relação aos estoques, pois esses representam o ativo mais importante para as organizações, e qualquer erro apontado implica diretamente no resultado.

Segundo Perez Junior (2012, p. 137), “estoques representam custos acumulados de matérias-primas, materiais ou produtos não vendidos ou não usados que uma empresa possui para utilização ou venda futura”.

De acordo com o Conselho Regional de Contabilidade - CRC SP (2000, p. 79) os estoques são bens adquiridos ou produzidos pela companhia com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal de suas atividades.

Segundo Oliveira et al. (2008, p. 185) a maneira como os custos e os estoques são gerenciados e controlados pode representar a diferença entre o crescimento ou a falência da entidade, ou entre o lucro e o prejuízo.

Os estoques, nesse sentido, são considerados bens de vendas, utilizados para que as atividades sejam mantidas. São, portanto, os maiores geradores de receita em boa parte das empresas, sendo uma base confiável da aferição do lucro ou prejuízo de uma determinada organização.

Conforme Crepaldi (2013, p. 567) o controle interno sobre os estoques compreende controles contábeis e físicos. O bom controle contábil sobre estoques revela-se por meio de um sistema em que as tarefas de empregados sejam segregadas, de modo a não permitir que os encarregados de controlar os estoques sejam os mesmos responsáveis pelo faturamento de vendas ou lançamentos de compras.

2.4.1 Métodos de valorização dos Estoques

Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC TG 16 (2010), a identificação do custo significa que são atribuídos custos específicos a itens identificados do estoque. Este é o tratamento apropriado para itens que sejam segregados para um projeto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. Contudo, quando há grandes

quantidades, a identificação específica de custos não é apropriada. Nestas circunstâncias, um critério de valoração dos itens que permanecem nos estoques deve ser usado.

Para a valorização dos estoques, os métodos mais utilizados na concepção de Almeida (2010, p. 196), são os seguintes:

- Identificação específica: por esse método é identificado o custo incorrido individualmente de cada unidade;
- UEPS (último a entrar, primeiro a sair) ou LIFO (last-in-first-out): nesse método, as quantidades que ficam em estoques são valorizadas pelos primeiros custos unitários e as que saem são valorizadas pelos últimos custos unitários;
- PEPS (Primeiro a entrar, primeiro a sair) ou FIFO (first-in-first-out): por esse método as quantidades que ficam em estoques são valorizadas pelos últimos custos unitários e as que saem são valorizadas pelos primeiros custos unitários; e
- Custo médio: por esse método as quantidades que ficam em estoque e as que saem são valorizadas pelo custo unitário médio de aquisição ou fabricação.

Seguindo a Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC TG 16, cita como exemplo que os estoques usados em um segmento de negócio pode ter um uso para uma entidade diferente do mesmo tipo de estoque usado em outro segmento. Porém uma diferença na localização geográfica dos estoques, por si só, não é suficiente para justificar o uso de diferentes critérios de valoração do estoque.

Almeida (2010, p. 197), complementa que “atualmente no Brasil praticamente todas as sociedades utilizam o método do custo médio. Cabe ressaltar que o custo médio pode ser calculado em base diária ou em base mensal”.

2.4.2 Avaliação e Mensuração dos Estoques

Para os autores Franco e Marra (2001, p. 404), “o princípio contábil determina que a avaliação dos estoques deve ser feita pelos preços de custo ou mercado, dos dois, o menor. É um princípio derivado da prudência administrativa, do conservadorismo”.

Conforme Almeida (2010, p. 212) “segundo o pronunciamento técnico Comitê de Pronunciamento Contábil - CPC 16, os estoques devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor líquido realizável, dos dois o menor. “O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais” (NBC TG 16, 2010, p. 04).

De acordo com a NBC TG 16 (2010, p. 04) o valor realizável líquido se resume em: Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda.

2.4.3 Inventário Físico

O inventário físico é um dos procedimentos mais importantes da auditoria, é por meio dele que o auditor avalia e confronta os dados contabilizados anteriormente com o físico. A contagem dos estoques é definida pela empresa, pode ser feita periodicamente ou anualmente, se a escolha for anual esta deve ser feita no final do exercício social ou próxima a este.

Na concepção Attie (2011, p. 296), inventário físico é “a contagem física é o meio pelo qual o auditor se satisfaz quanto a existência efetiva dos estoques.”. O inventário físico é a forma de comprovação dos dados contábeis que foram registrados pela empresa, e está, é uma tarefa que envolve um grande grau de complexidade e dedicação por parte do auditor.

De acordo com o entendimento de Almeida (2010, p. 231), 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. Complementando o autor diz que:

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.

Para o inventário físico, o auditor deve preparar com antecedência alguns itens, é o que assevera Franco e Marra (2001, p. 400):

- Estabelecer horário para a realização do inventário.
- Estabelecer que haja arrumação adequada dos estoques.
- Definir quantas contagens serão necessárias.
- Realizar antecipadamente um pré-inventário, em alguns setores, quando possível.

- Determinar que os produtos acabados sejam os primeiros a serem inventariados.
- Determinar quais os critérios de contagem.
- Determinar que as fichas de controle dos estoques fiquem sob custódia do responsável pelo setor e sejam liberadas somente quando do final do inventário.
- Determinar que a liberação das áreas seja efetuada em conjunto por: responsável pelo setor, coordenador do inventário e auditoria.
- Indicar pessoa exclusiva para ser responsável pelos serviços de “corte” de documentação, isto é, entradas, saídas, requisições. Ordens de produção e etiquetas.
- Estipular a paralisação da produção e de setores do almoxarifado.
- Determinar que no controle das etiquetas de inventário seja elaborado um quadro de distribuição, que identifique as emitidas, canceladas e rasuradas.
- Na ocorrência de etiquetas rasuradas, sejam estas canceladas, emitindo-se outras.

Na visão de Attie (2011, p. 296), o auditor deverá observar no levantamento dos estoques os itens, assim resumidos:

a. Revisão das instruções de contagens para determinar quais métodos e criteriosos serem seguidos pela companhia. Essa revisão deve ser feita com antecedência, cabendo ao auditor formular possíveis sugestões de melhorias ou de controles necessários.

b. Observação da contagem física quanto à:

- obediência do pessoal participante do inventário quanto às instruções de contagem;
- inclusão de todos os itens do estoque;
- constatação de que os estoques de propriedade de terceiros estão sendo incluídos na contagem;
- existência de estoques considerados como morosos ou obsoletos, para posterior follow-up quanto ao tratamento contábil a ser destinado a esses itens; e
- correta emissão de etiquetas dos itens contados fisicamente;

c. Execução de testes de contagens para certificar-se da correta apuração dos estoques;

d. Solicitação do pedido de confirmação de estoques em poder de terceiros ou de terceiros em poder da companhia; e

e. Elaboração do cut-off de entradas, saídas e etiquetas.

Diante das posições doutrinárias, percebe-se que a tarefa de contar o estoque é de responsabilidade dos colaboradores da empresa, ao auditor cabe a tarefa de acompanhá-los

verificando a exatidão da contagem realizada, se esta não estiver correta a mesma deverá ser refeita quantas vezes sejam necessárias.

2.5 AUDITORIA DE ESTOQUES

O objetivo primordial da auditoria dos estoques é verificar o nível dos estoques da empresa, avaliando o rol de bens que estão sob o poder da empresa, de terceiros ou os bens que possivelmente estão em trânsito. Esta avaliação permite apurar se os princípios contábeis estão sendo observados para a condução desses processos.

Para Franco e Marra, (2001, p. 400), a auditoria de estoques compreende a realização do inventário físico, para contagem e inspeção de todos os estoques existentes, bem como a avaliação dos mesmos. Entretanto, apesar de aparente simplicidade, essa pode ser uma tarefa das mais árduas e demoradas, dependendo do vulto e da natureza dos estoques que serão contados.

2.5.1 Objetivos da Auditoria de Estoques

Na concepção de Motta (1992, p. 100) os objetivos de auditoria para o grupo dos estoques são relativamente mais complexos e se resumem em determinar se:

- a) Os valores apresentados no balanço estão representados por quantidades físicas de produtos estocados em armazéns da companhia, de terceiros e em trânsito.
- b) Os itens foram avaliados de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos aplicados consistentemente durante o período e com relação ao exercício anterior e também avaliados a preço de custo ou de mercado, dos dois o menor.
- c) As listagens de inventário foram corretamente compiladas, somadas e sumarizadas, estando o total adequadamente refletido no balanço.
- d) Os critérios adotados para determinação de preço de custo de produtos em processo são adequados.
- e) Os estoques estão apresentados pelos seus valores líquidos realizáveis, ou seja, foram constituídas as reservas necessárias para estoques obsoletos e de movimentação morosa.

f) Os estoques de propriedade da companhia, que estão em consignação com terceiros, estão segregados, bem como aqueles que estejam penhorados ou dados em garantia de alguma operação financeira.

Para Almeida (2010, p. 206 e 208) os principais objetivos da auditoria dos estoques: averiguar se as quantidades de bens declaradas realmente existem; averiguar se os bens foram custeados e avaliados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e a consistência dos procedimentos em relação ao exercício social anterior; averiguar se as informações referentes aos estoques foram adequadamente divulgadas nas demonstrações financeiras sob exame (classificação, notas explicativas sobre os estoques dados em garantia e mudança na base de avaliação com efeito relevante).

Ante o que foi exposto, observa-se que o controle dos estoques é tarefa muito importante dentro da organização e merece uma atenção especial do auditor, visto que a falta de controle interno de estoques pode trazer sérias consequências para a empresa, inclusive a falência da mesma.

2.5.2 Importância da Auditoria de Estoques

Sendo os estoques a base direta na apuração de lucros ou prejuízos da empresa, é importante a verificação dos estoques nos trabalhos de auditoria, pois abrangem um grupo que, na contabilidade, denominam-se bens de venda. Na concepção de Sá (2010, p. 327):

[...] se ocorrer erros derivados de contagens, pode gerar sub ou super avaliação dos estoques, e conseqüentemente, uma apuração fictícia do resultado do exercício ou de um período determinado. Além disso a Lei das Sociedades Anônimas estabelece normas para a avaliação dos estoques, como as leis fiscais, pareceres normativos e normalizações de entidades de classe e oficiais.

No entendimento de Attie (2011, p. 295) a área dos estoques, pode influenciar diretamente no resultado, visto que a área dos 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 da competência de exercícios e, conseqüentemente, o resultado do ano e patrimônio líquido.

Para o Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo (2000, p. 109 e 110), a auditoria dos estoques tem a seguinte importância: alguns estoques representam as despesas pagas antecipadamente; em outras empresas, os estoques representam o ativo de maior importância a ser examinado; e, sejam os estoques relevantes ou não, os mesmos objetivos de auditoria são aplicáveis.

Nesse sentido, observa-se que a auditoria nos estoques é importante, visto que caso sejam encontrados erros nessa contagem, estes podem levar a empresa a sofrer danos.

2.5.3 Procedimentos da Auditoria na Área de Estoques

Os procedimentos da auditoria na área de estoques devem estar voltados para os problemas inerentes aos estoques.

Perez Junior (2012, p. 140) afirma que,

[...] além das características e complexidade inerentes a cada tipo de empresa devido à quantidade e variedade de itens em estoque, a avaliação desses ativos constitui atos de fundamental importância na determinação do resultado do exercício. O autor revela ainda que o auditor deve estar ciente da importância dos trabalhos de auditoria que serão realizados na área e executá-los de maneira adequada, atentando principalmente, para as áreas e operações correspondentes ao estoque.

Na percepção Attie (2011, p. 299) o trabalho do auditor na área dos estoques deve envolver procedimentos voltados para a determinação de quaisquer problemas com a realização dos estoques, sejam com perdas potenciais em relação ao mercado ou com prazos além do normalmente realizável.

Ainda de acordo com o autor (2011, p. 403 e 404), os procedimentos de auditoria dependem da efetividade do controle interno e da materialidade envolvida, estes se dividem em:

- a) **Exame físico**, Contagem de estoques de matérias-primas, processo, acabados e materiais em consignação ou com terceiros;
- b) **Confirmação**, confirmação de estoques com terceiros, confirmação de estoques de terceiros e confirmação de estoques em consignação;
- c) **Documentos Originais**, exame documental das 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;

- d) **Cálculos**, soma da contagem de estoques; cálculos das quantidades de preço unitário; cálculos dos impostos; apropriação das despesas gerais de fabricação;
- e) **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;
- f) **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;
- g) **Inquérito**, variação do saldo de estoque; inquérito sobre a existência de produtos morosos ou obsoletos;
- h) **Registros Auxiliares**, exame de registro perpétuo de estoques; exame das ordens de produção/fabricação;
- i) **Correlação**, relacionamento das vendas com baixa de estoques; relacionamento das compras com os fornecedores;
- j) **Observação**, classificação adequada das contas; observação dos princípios de contabilidade; observação de estoques morosos ou obsoletos.

Ante o exposto, percebe-se que o trabalho do auditor deve ser feito de forma adequada, visto que é de suma importância para a área de estoques, pois quando os controles internos são bem estruturados contribuem na execução dos trabalhos feitos pelo auditor.

2.5.4 Controles internos para os estoques

A eficiência do controle interno na organização com relação aos estoques é muito importante, pois é através dele que a empresa pode se proteger contra possíveis erros ou fraudes, bem como auxiliar os gestores na tomada de decisões através de dados e informações colhidos.

No entendimento de Perez Junior (2012, p. 140) o controle interno dos estoques assegura que as operações de compra e produção ocorridas durante o exercício, estejam suportadas por documentação hábil comprobatória, bem como se estas foram devidamente autorizadas, e que o sistema de controle interno do estoque e sua movimentação sejam satisfatórios.

Conforme Crepaldi (2013, p. 358), “um bom controle contábil sobre os estoques deve ser projetado de maneira tal, que o fluxo de dados contábeis se faça paralelamente ao fluxo

físico do estoque”, visto que o controle interno sobre os estoques compreende controles contábeis e físicos.

Para Attie (2011, p. 293) existem alguns procedimentos de controles internos que fortalecem a empresa na obtenção do controle esperado, dentre estes controles estão a - segregação de função 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; apontamento das horas trabalhadas na produção; registro perpétuo do estoque; determinação do ponto mínimo de estoque; conciliação periódica entre o registro auxiliar e a razão sintética de estoques; contagens rotativas de estoques; sistema de custo integrado à contabilidade; segregação de função entre o setor de compras e o de recebimento; contagem física quando da recepção e emissão de documento comprobatório.

Na visão de Sá (2010, p. 328) no controle dos estoques devem ser considerados, a verificação das fases de compra, recepção, armazenamento, aplicação e variações.

Nesse sentido, é possível compreender que o sistema de controle interno tem o simples objetivo de exercer o controle sobre as operações que envolvam estoques, gerando uma proteção ao ativo de grande importância para as empresas.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo apresenta-se a metodologia utilizada para atingir os objetivos e a solução do problema de pesquisa propostos neste trabalho.

Ruiz (2008, p. 137) explica que “a palavra *método* é de origem grega e significa o conjunto de etapas e processos a serem vencidos ordenadamente na investigação dos fatos ou na procura da verdade”.

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

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Esta pesquisa teve como objetivo avaliar o controle interno da empresa Atacarejo CB, observando o seu ativo mais importante, os estoques, o qual exerce influência direta no resultado da empresa.

Gil (2007, p. 17) define pesquisa “como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”.

A pesquisa realizada classificou-se como qualitativa. Algumas das principais características são: os dados são coletados no contexto em que fenômenos são construídos, a análise é desenvolvida no decorrer do processo de levantamento, os estudos apresentam-se de forma descritiva, a teoria é construída por meio da análise dos dados, é fundamental a interação entre pesquisador e pesquisado. (DIEHL; TATHIM, 2004, p. 52).

Para Diehl e Tatim (2004, p. 52), “a pesquisa qualitativa descreve a complexidade de determinado problema e a interação de certas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Para Cervo e Bervian (2002, p. 66), “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos sem manipulá-los” e “desenvolve-se, principalmente, nas ciências humanas e sociais, abordando aqueles dados e problemas que merecem ser estudados e cujo registro não consta de documentos”.

De acordo com Diehl e Tatim (2004, p. 55), a pesquisa aplicada é uma possibilidade interessante, que em geral se atém a problemas específicos de organizações e deve incluir uma preocupação teórica.

Esta pesquisa caracterizou-se como estudo de caso que segundo Diehl e Tatim (2004, p. 61) evidencia-se pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante os outros delineamentos considerados.

Diehl e Tatim (2004, p. 61), explicam que “o estudo de caso apresenta uma série de vantagens, o que faz com que se torne o delineamento mais adequado em várias situações”.

3.2 VARIÁVEIS

Para o desenvolvimento do presente trabalho fez-se necessário a compreensão aprofundada dos conceitos de auditoria e controle interno e testes de auditoria, com foco na conta estoques.

Conforme Crepaldi (2013, p. 27), “pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”.

Continua Crepaldi (2013, p.27), a auditoria “consiste em controlar as áreas-chaves nas empresas a fim de evitar situações que propiciem fraudes, desfalques e subornos, por meio de testes regulares nos controles internos específicos de cada organização”.

De acordo com a Resolução nº 820/97, do Conselho Federal de Contabilidade (apud FRANCO; MARRA, 2001, p. 267), o controle interno “compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu

patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e de sua eficácia operacional”.

Segundo a NBC TG 16, “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”.

3.3 PROCEDIMENTO E TÉCNICA DE COLETA DE DADOS

Para Diehl e Tatim (2004, p. 65), “as técnicas de coleta de dados devem ser escolhidas e aplicadas pelo pesquisador conforme o contexto da pesquisa, porém deve-se ter em mente que todas elas possuem qualidades e limitações, uma vez que são meios cuja eficiência depende de sua adequada utilização”.

O procedimento técnico para a coleta de dados caracterizou-se como pesquisa documental, utilizando como base o relatório de estoque, fornecido pela empresa, para realização de conferência do estoque, para com isso fazer a comparação dos saldos do mesmo. Gil (2002, p. 45) define essas fontes como documentos que não receberam ainda um tratamento analítico, ou ainda que possam ser reelaborados de acordo com o objeto da pesquisa.

Segundo Marconi e Lakatos (2010, p. 48), “a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina fontes primárias. Estas pode ser recolhidas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois”.

A coleta de dados foi realizada através de questionário, testes de auditoria e conferência dos estoques do Atacarejo CB, comparando com os saldos do relatório de controle contábil de estoque fornecido pela empresa, para a devida análise de eficiência do mesmo.

3.4 ANÁLISE DE DADOS

Depois de realizada a pesquisa, foi necessário organizar os dados para a devida interpretação.

Conforme Diehl e Tatim (2004, p. 86), depois de ordenar os dados, cabe ao pesquisador proceder à sua interpretação, buscando expressar o significado do material investigado e analisado em relação aos objetivos da pesquisa.

Diehl e Tatim (2004, p. 87), explicam que “a interpretação procura dar um significado mais amplo às respostas, vinculando-as a outros conhecimentos. Ela pressupõe a exposição do verdadeiro significado do material apresentado em relação aos objetivos propostos e ao tema”.

Após a coleta de dados, através do questionário, testes de auditoria e da contagem física do estoque da empresa Atacarejo CB, foi realizada uma análise na literatura estudada para apresentação de sugestões de melhorias ou implantação de novos controles internos para a organização, fazendo uma avaliação da eficiência e confiabilidade dos dados.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo será apresentado o histórico da empresa, funcionamento dos estoques, avaliação dos controles internos, testes de auditoria e a análise dos resultados adquiridos através da pesquisa do estudo de caso na empresa SL Ltda - Atacarejo CB, e apresentando sugestões e recomendações.

4.1 HISTÓRICO EMPRESA

Fundada em Julho de 2003, no Bairro Dona Eliza, em Passo Fundo, a empresa, com nome fantasia SL, iniciou suas atividades com uma loja de 370m² de área de venda. Durante sua trajetória, a empresa sempre foi reconhecida por desempenhar um atendimento de forma personalizada e comprometida com seus clientes, construindo, assim, uma imagem fundamentada pela excelência na prestação de serviços.

Visualizando oportunidade de crescimento por meio da atualização da loja, investimentos em tecnologia, layout, ampliação do mix de produtos, comunicação e capacitação dos funcionários, os gestores apostaram no sucesso da empresa. Esses processos renovados e aliados a um atendimento cordial e de excelência possibilitaram um crescimento de maneira sustentável.

Em maio de 2007, inaugura sua primeira filial, no bairro Petrópolis, loja com 700m² de área de venda, a qual recebeu de seus clientes o conceito de organização, limpeza, padronização e uma linha diferenciada de perecíveis, com qualidade e variedade, facilitando o atendimento do público consumidor. .

Em outubro de 2012, a empresa segmenta seu negocio com a inauguração do Atacarejo CB, nova modalidade de supermercado de descontos, uma loja inteira com produtos de qualidade a um preço competitivo, atendendo, também, públicos de outros segmentos,

como, restaurantes, bares, hotéis, além de consumidores finais. Um empreendimento voltado para população de modo geral, a qual foi muito receptiva.

Com o sucesso do Atacarejo CB Presidente Vargas, em março de 2014, inaugura sua segunda unidade, no bairro Vera Cruz - com o mesmo formato-, seguindo seu processo de se expandir de maneira organizada e atualizada, de modo que funcionários, clientes, fornecedores e comunidade se sintam integrados de forma que todos cresçam junto à empresa.

Atualmente seu quadro de funcionários conta com o total de 140 empregos diretos, distribuídos entre Matriz e Filiais, em relação a quantidade de empregos na empresa em estudo conta com 36 funcionários, sendo a mesma denominada como Loja 04 Filial 03, na Vera Cruz. Trata se de uma empresa de Porte, bem como sua forma de tributação se enquadra no Lucro Real.

4.2 FUNCIONAMENTOS DOS ESTOQUES

Nesta etapa serão descritos os processos logísticos atuais referentes ao estoque do Atacarejo pesquisado. Serão descritos todos os processos do setor de compras da empresa. Deste modo, mostra-se abaixo o fluxo das operações utilizado no na empresa.

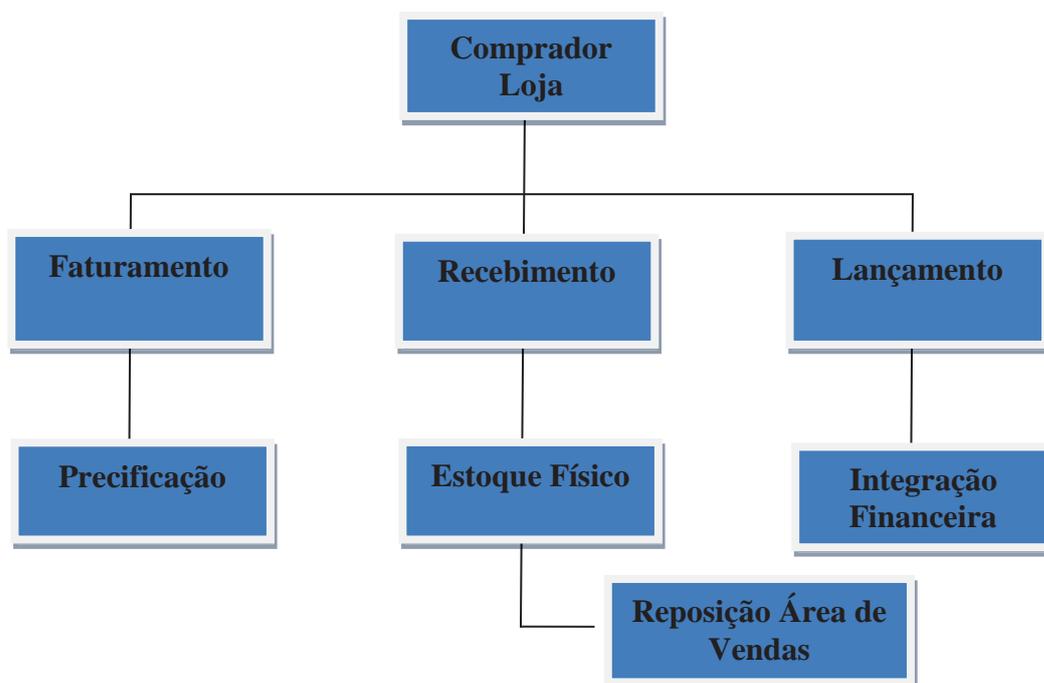


Figura 1: Fluxo das operações utilizado no Atacarejo
Fonte: Atacarejo CB

Conforme pode ser observado na figura acima o processo das operações e movimentação do estoque.

A empresa tem um Comprador específico para a loja, aonde este avalia as compras via sistema de análises de vendas, sem deixar de analisar a entrada do estoque, emitindo um pedido de compra que irá ser repassado aos devidos responsáveis.

Na entrada das mercadorias o conferente irá confrontar os documentos: o pedido de compra que foi emitido pelo comprador da empresa, com a Nota Fiscal Eletrônica - NF-E recebida, afim de verificar se os dois documentos estão de acordo.

Assim prosseguindo com o recebimento das mercadorias, fazendo uma contagem física de todos os itens constatados na NF-E.

O próximo passo é o registro do lançamento de entrada da NF-E, alimentando o sistema com os dados conferidos no ato do recebimento dos estoques para assim prosseguir para próxima fase, a venda do produto (saída), onde é vendido via Emissor de Cupom Fiscal - ECF, no caixa do Atacado.

O acesso ao estoque é liberado para todos os colaboradores da empresa, sendo assim o processo depende de cada um para ter sucesso.

As mercadorias são totalmente armazenadas em um ambiente apropriado e bem arejado para manipulação de armazenagem e transferência entre as lojas, o sistema de Kanban hoje é o mais adequado para a conferência e reposição dos itens classificados na curva ABC.

As entradas e saídas ficam registradas no sistema de informação da empresa (Sysmo Sistemas), todas as análises são feitas pelo sistema, entre elas: entradas, saídas, transferências, trocas, planejamento de compras.

O sistema é on-line para todas as operações, desde, entrada, saída(venda), pré-pedido, assim o estoque se move de forma integrada em toda a loja, permitindo uma análise simultâneas através dos relatórios emitidos.

Os estoques são controlados por meio do Inventário físico Trimestral, esse feito pelos coordenadores de loja, afim de analisar itens simultâneos dentro da loja, fazendo a contagem física e após alimentando o sistema da empresa com as devidas informações.

4.3 AVALIAÇÕES DO CONTROLE INTERNO

Para uma melhor avaliação do controle interno foi realizado um questionário, o qual se encontra no Apêndice A, aplicado diretamente ao gestor da empresa que tem relação com este setor, com o intuito de ajudar na avaliação do controle interno de estoques da empresa. Onde o objetivo foi verificar se o controle interno adotado pela empresa é eficaz. Abaixo segue alguns apontamentos dos pontos fracos do controle interno da empresa.

a) Em relação ao estoque físico da empresa todos os funcionários tem acesso, onde este estoque também é composto de mercadorias que estão na área de venda e por se tratar de uma empresa onde o fluxo de pessoas é constante todas pessoas tem acesso ao estoque nessa área, já no departamento de estoques do depósito é mais restrito, é liberado o acesso apenas para os responsáveis do depósito, gerente e funcionários.

b) O controle de validade dos produtos é gerenciado apenas manualmente, ou seja, conferido na hora de repor as mercadorias na prateleira, não é gerenciado via sistema pelo fato da sua rotatividade ser grande, onde o gerente de depósito tem bastante experiência e armazena e distribui as mercadorias de acordo com a recepção das mesmas.

c) Referente ao mapeamento do espaço físico do depósito é separado conforme a necessidade da empresa, onde o conferente coloca as mercadorias de fluxo contínuo em um local prático e de fácil acesso para a movimentação, facilitando a distribuição para a área comercial.

d) As falhas existentes nos processos de integração da empresa são consideradas mínimas, pois o processo é conferido por dois departamentos, primeiramente pelo funcionário que efetua os lançamentos, aonde usa-se a NF-E (nota fiscal eletrônica) através da importação via arquivo XML, diminuindo o erro dos lançamentos, alimentando o sistema com os dados que são de suma importância para este processo sendo eles, conferência dos dados da empresa que emitiu a nota, dados corretos da empresa que comprou, itens, custos e vencimento de acordo com os documentos, e logo sendo repassado para o financeiro da empresa onde é novamente conferido todos os itens que foram lançados, fazendo com que não exista nenhum tipo de divergência, mas em todo este processo pode ocorrer falhas se não conferido corretamente.

e) A conferência do estoque físico é feita uma vez ao ano, processo esse de acordo com as normas, e trimestralmente é analisado para a conferência alguns itens com rupturas

para fins de ajustes, assim as diferenças encontradas trimestralmente e anualmente são ajustadas de acordo com a necessidade.

f) As rupturas encontradas durante a conferência mensal em relação a itens usados para consumo interno da empresa é emitido planilhas de requisições pelo responsável de cada departamento, dando suas devidas baixas no sistema referente aos itens, assim garantindo um controle mais rígido do processo.

4.4 TESTES DE AUDITORIA

De acordo com as normas de auditoria os testes são realizados para identificar possíveis erros, fraudes ou falhas nas demonstrações contábeis da entidade. Foram realizados a contagem física, testes de transações e saldos e a verificação do valor realizável líquido.

4.4.1 Inspeção Física

No dia 08 de novembro de 2014 realizou-se a contagem física de alguns itens do departamento de estoques do estabelecimento.

Conforme demonstrado na tabela abaixo, uma amostra dos itens selecionados para o teste físico. O objetivo de avaliar estoque por meio de contagem física, é verificar a veracidade do estoque, entre o contábil e o físico.

Tabela 1: Análise da posição do estoque

Código	Descrição	UN	Quant. Contabil	Qtd. Física	#Quant.	Custo c/Imp R\$	≠ C. c/ imp. R\$	C. Contab.	C. Físico
43736	Arroz blue soft branco t1 1kg	UN	2 426	2 438	12	1,49	17,88	3 614,74	3 632,62
17463	Óleo de soja soya pet 900ml	UN	1 332	1 321	- 11	2,26	- 24,86	3 010,32	2 985,46
25202	Extrato de tomate knorr elefante 850g	UN	813	801	- 12	4,86	- 58,32	3 951,18	3 892,86
7129	Catchup oderich 200g	UN	254	270	16	1,60	25,60	406,40	432,00
5539	Maionese hellmanns sachet 200g	UN	235	222	- 13	1,78	- 23,14	418,30	395,16
7105	Ervilha predilecta 2kg	UN	224	242	18	7,60	136,80	1 702,40	1 839,20
38708	Milho verde fugini 2kg	UN	114	142	28	6,90	193,20	786,60	979,80
30597	Sopao knorr carne 200g	UN	111	107	- 4	4,90	- 19,60	543,90	524,30
12074	Doce de fruta balen figo 400g	UN	75	75	0	2,45	0,00	183,75	183,75
12642	Pepino ecobisa conserva 350g	UN	240	236	- 4	2,90	- 11,60	696,00	684,40

42173	Biscoito orquidea cream cracker 400g	UN	87	90	3	2,33	6,99	202,71	209,70
16449	Achocolatado po apti sachet 400g	UN	175	170	- 5	2,03	- 10,15	355,25	345,10
41502	Leite piracanjuba s desnat base 1l	UN	408	396	- 12	1,65	- 19,80	673,20	653,40
41181	Leite condensado italc 2.5kg	UN	19	19	0	12,50	0,00	237,50	237,50
36724	Racao korre dog caes 7kg	UN	231	227	- 4	9,99	- 39,96	2 307,69	2 267,73
8933	Batata palha della nona dog 100g	UN	90	98	8	1,87	14,96	168,30	183,26
43625	Tempero completo novo sabor frango270g	UN	21	32	11	0,98	10,78	20,58	31,36
30893	Tempero knorr meu arroz 40g	UN	160	158	- 2	2,00	- 4,00	320,00	316,00
41667	Papel interfolha maxpel 20x21cm c/1000	UN	434	420	- 14	5,15	- 72,10	2 235,10	2 163,00
37414	Esc dental jadefrog super 102 macia	UN	70	83	13	3,43	44,59	240,10	284,69
32016	Sabonete anjinho azul 80g	UN	83	83	0	1,19	0,00	98,77	98,77
12724	Desinfetante aqua fast limao 500ml	UN	208	198	- 10	1,02	- 10,20	212,16	201,96
35780	Det po g sol rosa 1kg	UN	259	263	4	3,20	12,80	828,80	841,60
24586	Det po tixan ype primavera sache 500g	UN	407	415	8	2,00	16,00	814,00	830,00
37244	Excelsior lasanha bolonhesa 650g	UN	36	33	- 3	5,82	- 17,46	209,52	192,06
5373	Sadia pizza calabresa 460g	UN	83	92	9	6,52	58,68	541,16	599,84
41112	Creme leite stefanello 300g	UN	126	130	4	2,06	8,24	259,56	267,80
5361	Margarina qualy s/sal 500g	UN	121	114	- 7	3,57	- 24,99	431,97	406,98
39719	Pia bebida lactea pessego 180g	UN	24	24	0	1,09	0,00	26,16	26,16
33987	Suco piko tangerina 350g	UN	232	241	9	1,65	14,85	382,80	397,65
43270	Cerveja germania lt 710ml	UN	1 268	1 191	- 77	3,85	- 296,45	4 881,80	4 585,35
15365	Cerveja polar lt 350ml	UN	2 775	2 553	- 222	1,53	- 339,66	4 245,75	3 906,09
39087	Agua mineral crystal s/gas 500ml	UN	234	220	- 14	0,80	- 11,20	187,20	176,00
7237	Aguardente velho barreiro vid 910ml	UN	135	145	10	4,55	45,50	614,25	659,75
22861	Vodka natasha 1l	UN	46	46	0	10,29	0,00	473,34	473,34
5752	Refri fanta lata 350ml	UN	1 255	1 199	- 56	1,45	- 81,20	1 819,75	1 738,55
5325	Refri pepsi 2l	UN	3 668	3 479	- 189	3,40	- 642,60	12 471,20	11 828,60
			-1 100,42	18 479	17 973	- 506	50 572,21	49 471,79	

Fonte: Dados primários

Na empresa, segundo as informações do relatório do sistema, o departamento de estoques é sub dividido em: 10 Departamentos, 58 categorias e 348 subcategorias. Optou se por seleccionar uma amostra de 10,63% com base nas subcategorias, ou seja, a inspeção deu-se em 37 itens do estoque.

Dos 37(trinta e sete) itens conferidos, 32(trinta e dois) apresentaram divergência, o que corresponde a 86,49% de erro, ficando claro que o controle físico existente não é eficiente.

É importante destacar que a amostra seleccionada procurou evidenciar apenas os níveis de controles internos utilizados na empresa sobre os seus estoques, e não uma avaliação sobre o saldo da conta de estoques. Isto porque, a empresa, no mês de Novembro/2014 possui um mix de produtos no total de 6.000 (seis mil) itens, e 20.000(vinte mil) itens cadastrados, e

dessa forma a amostra inspecionada na Tabela 1 não é significativa nem em termos de valores e nem em termos de quantidade. Concluindo que o sistema utilizado para os controles de estoque da empresa é deficitário, pois um erro aceitável para a auditoria seria em torno de 5% para quantidade, onde foi encontrado um valor acima do aceitável.

Nota-se que o procedimento do setor em um ângulo geral, está de acordo e em conformidade com o solicitado pelo departamento da empresa, mas como existem diferenças o problema pode ocorrer devido ao processamento da alimentação do sistema com os dados recebidos, muitas vezes o que se tem no produto físico recebido não confere com o que está no documento referente ao processo, ou seja as quantidades que são lançadas no sistema de estoque da empresa podem não ser exatamente a mesma quantidade recebida pelo responsável do setor de recebimento do estoque, também pode ocorrer erro de lançamentos como lançamento em itens diferentes, com relação entre as transferências de produtos entre matriz e filiais, furtos (tanto funcionários quanto cliente), avarias, esses itens são fatores fundamentais para que ocorra as principais diferenças encontradas na no estoque.

Assim não conseguindo obter um procedimento 100% correto, existindo a dificuldade da conferência exata das mercadorias entregues, mesmo sendo conferidas contra a nf-e no ato, esse processo é um dos itens que influenciam as futuras ocorrências de rupturas no estoque da empresa, sendo assim, difícil manter uma verificação correta, logo que dependemos das pessoas para a realização da tarefa.

Conforme explicam Franco e Marra (2001), quanto ao controle interno, é essencial a existência de um sistema eficiente de registro de entradas e saídas de estoques e rigoroso controle dessa movimentação, realizando inventários periódicos, realizando verificações físicas frequentes, ainda que parciais, mas em rodízio, segregação de funções entre compradores, almoxarifes e faturistas.

4.4.2 Testes de transações e saldos

Diante a importância dos Testes de Transações e Saldos, realizou-se na empresa um confronto entre os saldos do balancete de verificação contábil do mês de Junho de 2014 com o relatório do controle de estoques do mesmo mês de referencia, visto que a empresa faz o fechamento trimestral. Para tanto, optou-se em usar os valores referentes ao segundo trimestre, que corresponde ao mês de junho, conforme demonstrado na Tabela 2.

Tabela 2: Testes de transações e saldos

Estoques	Saldo cont. em R\$	Saldo do cont. De est. em R\$	Diferença em R\$
Junho/2014	672.035,60	635.409,66	36.625,94

Fonte: Dados primários

Conforme os saldos demonstrados acima, verificou-se uma divergência no valor de R\$ 36.625,94, as diferenças existentes se devem pelo fato dos itens muitas vezes serem manuseados incorretamente, falha nos processos de transferência entre lojas e também por comodidade das operadoras de caixa as vezes o leitor não lê o código do item assim passando somente o valor no caixa, também devido a grande circulação de pessoas onde algumas, furtam, se alimentam, essas são variáveis mais significativas, que por sua vez não é efetuado corretamente a baixa no sistema assim deixando as diferenças existentes.

4.4.3 Valor realizável líquido

Com base no questionário aplicado na empresa, averiguou-se a necessidade de redução ao valor realizável líquido. Segundo o diretor administrativo na empresa não há nenhum produto que por vários fatores possa ser vendido abaixo do custo, pois usa-se sistema de faturamento automático, assim não permitindo a venda do item abaixo do custo, onde no cadastro de cada produto usa-se margem mínima e máxima, afim de evitar erros tanto para menos quanto para excessos.

4.4.4 Itens sem movimentação

Devido a grande rotatividade dos produtos, a empresa não tem este controle, visto que os itens expostos nas gôndolas têm grande giro, ficando a cargo dos fornecedores a avaliação periódica do mix de produtos, quando necessário substitui os mesmos por produtos de maior giro. Através do sistema o relatório nos fornece dados de itens sem movimentações (entradas) até 90 dias, sendo que após este período gera um relatório e faz-se o ajuste de estoque e em seguida exclui os itens do cadastro.

4.5 SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

Conforme pesquisa realizada no controle interno de estoques da empresa Atacarejo CB, fez-se necessário recomendar algumas mudanças para ajudar no melhoramento dos controles e processos que estão sendo aplicados na empresa.

Diante dos resultados, análise e observações obtidas na presente pesquisa, as sugestões são as seguintes:

- a) Com relação a entrada e conferência de mercadorias: é necessário avaliar novamente um método de entrada, recebimento, armazenamento e lançamento dos documentos, para assim conseguir um resultado mais eficiente, no caso da entrada de mercadorias seria importante a empresa implantar o controle de recebimento cego, onde o conferente não tem acesso a nf-e e assim ele utilizaria um coletor de dados para a conferência no ato do recebimento, logo após a coletar as informações faz-se o processo de integração com a nf-e, que estará em mãos da pessoa responsável pelo lançamento do documento sendo assim o risco de erro diminui, caso haja divergências entre nf-e e coletor de dados não será efetivado o lançamento até o mesmo ser corrigido, logo após o processo de entrada ser finalizado encaminha-se a mercadoria para o seu destino correto de armazenagem.
- b) No que se refere ao inventário físico sugere-se que a empresa utilize a contagem trimestral para que se tenha um controle de estoques mais efetivo, para atingir esse resultado é necessário realizar treinamentos periódicos com a equipe envolvida neste processo, a fim de maximizar o resultado e transformar rupturas/quebra de estoques em lucro para a empresa assim através destas informações criar um programa de premiação de produtividade por resultados para os colaboradores envolvidos no processo. A contagem do inventário físico necessita de periodicidade, isso ajuda a identificar as rupturas ou alguma falha do sistema. As perdas causadas por furtos ou quando foi utilizado o produto sem dar a devida baixa no sistema, são situações que podem ser verificadas pelos colaboradores responsáveis que realizem o inventário físico.
- c) Sobre as rupturas é necessário que seja tudo contabilizado e ajustado, pois assim conseguindo ficar organizado, o processo aproxima-se da realidade contábil/ físico da empresa desta forma as análises gerenciais são tomadas de forma mais eficiente, assim

melhora-se o desempenho da empresa deixando-a mais competitiva perante o mercado.

- d) Para o controle de compras é sugerido que o responsável utilize o sistema de informações para a realização de análises mais detalhadas, a fim de efetuar um pedido correto avaliando a necessidade da empresa aonde esta utilizará um pedido de compras para todas as negociações com fornecedores, afim de facilitar a comunicação interna entre entrada, conferência, e alimentação do sistema. Hoje em dia existem muitos softwares que auxiliam o controle.
- e) Sugere-se que a empresa contrate um gestor responsável para o estoque, a fim de fazer o trabalho de auditoria e conciliação das informações para o melhoramento do desempenho e aumentar a eficiência desse setor.
- f) Importante seria a empresa implantar reuniões de rotina com seus colaboradores para que haja um melhoramento de suas respectivas responsabilidades que envolvem o setor dos estoques, assim definindo procedimentos padrões para que os erros sejam diminuídos ao máximo, e que os colaboradores responsáveis saibam sobre suas devidas obrigações.
- g) Seria de tamanha importância à implantação de um centro de distribuição, assim conseguiria ajustar seus estoques a um nível menor de erro, ficando com seu estoque fixo em um local onde haja pessoas de confiança e com competência, conseguindo fazer com que todos os processos que envolvam a movimentação do estoque sejam feitos de maneira correta e conseguindo alimentar o sistema diariamente.
- h) Com relação ao controle de validades, seria importante implantar o controle de entradas por lote de mercadorias, a fim de minimizar erros, aonde cada pallet tenha o controle efetuado na descarga do produto, assim evitaria rupturas como troca de produtos com a validade vencida.

A empresa Atacarejo CB está se adaptando aos avanços tecnológicos. No entanto, a empresa necessita readequar a forma como é feito o controle de seus estoques a fim de proporcionar um melhor fluxo na entrada e saída de mercadorias viabilizando melhorias no processo que envolve esse controle.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O mercado cada vez mais competitivo faz com que as empresas reavaliem seus processos a fim de melhorar/evoluir de forma constante para que perpetue no mercado, transformando dificuldades em oportunidades. Dentro de um contexto geral é preciso avaliar cada departamento da organização, assim o estoque ganha mais evidência, visto que o manuseio desta operação facilita o restante da organização, obtendo um bom fluxo de caixa e uma rotatividade bem elaborada.

A alta competitividade exige atualmente reduções nos custos e despesas. As empresas devem cada vez mais procurar sua eficiência produtiva, verificando processos e sistemas, sendo assim a auditoria se torna peça fundamental para tal objetivo. O controle interno, exercido pelo administrador, é de fundamental importância para garantir o suporte ao mesmo na administração da empresa.

Com relação aos objetivos propostos neste trabalho, pela análise dos controles internos de estoque da empresa CB, conclui-se que os mesmos não são de total conformidade com as necessidades da empresa, onde foram constatadas algumas irregularidades dentre elas:

A movimentação das pessoas dentro do espaço físico, onde não se tem controle efetivo do processo, assim poderia afirmar que este controle facilitaria o movimento do estoque, a falta de atenção por parte dos responsáveis pelo lançamento (entrada) no controle dos estoques, diferentemente do que está na nf-e.

Portanto conclui-se que controle interno existente na empresa não é adequado ao nível de operação, precisa de melhorias, ficando visível a importância de se manter um eficaz controle interno a bons níveis de controle sobre os estoques, pois é comum ocorrer falhas, pois o processo não é efetivo.

Após este processo foram expostas sugestões para o aperfeiçoamento dos processos de controle interno na área dos estoques, tendo um gerenciamento mais eficiente para que os

controles e operações sejam mais confiáveis, buscando aprimorar as gestões do seu patrimônio e investimento.

É importante destacar que a empresa já está analisando a implantação de alguns investimentos com o intuito de proporcionar um melhor controle, fazendo os ajustes necessários, entre os estoques contábil/físico assim obtendo mais segurança e confiabilidade nas emissões dos relatórios.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um curso moderno e completo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ARNOSTI, José Carlos Melchior; NEUMANN, Regina Aparecida. **Contabilidade intelectual: um novo paradigma contábil? A era do conhecimento agregando valor**. In. Anais da XXIV Conferência Interamericana. Punta Del'Este, Uruguai, nov/2011.

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

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL, **Constituição Federal, 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20/05/2011.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CORDEIRO, Cláudio Marcelo Rodrigues. **Auditoria: interna e operacional: fundamentos, conceitos e aplicações práticas**. São Paulo: Atlas, 2013.

COUTO, Thadeu do; SALLES, Mara Telles. **Uma metodologia de auditoria na função de recursos humanos, com base no PNQ (Prêmio Nacional da Qualidade)**. 2005. Disponível em: <http://www.fae.edu/publicacoes/pdf>. Acesso em: 02 set. 2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

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

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil:** normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programa de auditoria e relatórios de auditoria. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil.** 6 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. 9. reimp. São Paulo: Atlas, 2007.

GONÇALVES, Eugênio Celso; BAPTISTA, Antônio Eustáquio. **Contabilidade Geral.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

HENDRIKSEN, Eldon S; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HOOG, Alberto Wilson Zappa; CARLIN, Luiz Everson Breda. **Manual de auditoria Contábil:** abordagem da auditoria nas sociedades limitadas anônimas em sintonia com ASIFAC e IFRS de acordo com as leis 11638/07 e 11941/09. 5. ed. São Paulo: ABRD. 2012.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados.** 7. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Luis Martins de; FILHO, André Diniz; ALVES, Paulo Sávio Lopes da Gama; GOMES, Marliete Bezerra. **Curso Básico de Auditoria.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de Contabilidade Básica.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. **Auditoria Interna:** embasamento conceitual e suporte tecnológico. São Paulo: Atlas, 1999.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de Demonstrações Contábeis: Normas e Procedimentos.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PINTO, Mariana Dórea Figueredo. **Auditoria Contábil para Exame de Suficiência:** elaborado de acordo com a resolução nº 1301, de 17 de setembro de 2010, Conselho Federal de Contabilidade. 1. ed. São Paulo: Edipro, 2012.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica.** 3. ed. atual. – São Paulo: Saraiva 2013.

RIBEIRO, Osni Moura; RIBEIRO, Juliana Moura. **Auditoria Fácil.** São Paulo: Saraiva 2012.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

RUIZ, João Álvaro. **Metodologia científica: guia para eficiência nos estudos.** 6. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

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

SANTOS, Jose Luiz dos. SCHIMID, Paulo. GOMES, Jose Mario Matsumira. FERNANDES, Luciane Alves. **Introdução à Contabilidade**: atualizada pela Lei nº 11941/09 e pelas normas do CPC. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

www.luvisa.com.br

APÊNDICE

APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS DOS ESTOQUES

1. Os estoques são controlados? Existem departamentos de estoque?

R:Sim são controlados. O depósito é pré definido de acordo com a necessidade do giro dos itens da empresa cada departamento de mercadoria tem seu espaço no depósito.

2. Existem responsáveis por cada departamento?

R:Sim, os reposidores de cada departamento, sendo estes supervisionados pelos gerentes.

3. O estoque está bem organizado? Existe acesso de pessoas de outros setores?

R:O estoque fisicamente está bem organizado. Sim todos os funcionários têm acesso ao estoque.

4. Existem históricos da movimentação do estoque em um período mínimo de 12 meses?

R:Sim, existe um banco de dados onde este armazena as informações da empresa por um período de 13 meses..

5. A movimentação do estoque é controlada via sistema?

R:Sim, pelo sistema SYSMO S, onde há relatórios para a visualização das quantidades de cada produto existente no estoque da empresa, aonde se controla a entrada e saída dos produtos.

6. O sistema gerencia estoque mínimo e máximo unitário do estoque? O sistema gerencia o pedido automático da reposição dos produtos?

R: Sim a empresa tem a possibilidade através do cadastro de produto fazer a manutenção do seu estoque através do estoque mínimo e ou máximo, facilitando o controle de geração de pedido automáticos, processo ainda em implantação na empresa.

7. A empresa faz inventario físico para confrontamento do estoque fiscal?

R:Faz uma vez por ano, em um domingo dia em que a loja é fechada, aonde facilita a contagem dos itens.

8. É realizado nf-e de devolução para controle das perdas/quebras dos produtos?

R:Sim.

9. O controle de entrada dos estoques é feito via nf-e?

R:Sim, todas notas fiscais tem entrada no sistema da empresa.

10. As rupturas são ajustadas?

R:Sim são ajustadas, através de requisições internas feitas pelos responsáveis de cada setor aonde após esse processo é dado baixa nos itens no sistema.

11. É levada em consideração a curva ABC para o armazenamento dos produtos?

R:Sim, o espaço físico é dividido em 70% da curva A 20% B e 10 % C

12. É levado em consideração o imposto para calculo do custo do estoque?

R:Sim, pois é este custo que usamos para o calculo do preço de venda.

13. A forma de reposição é concentrada via departamento comercial?

R:Sim, utilizamos este departamento para fazer a melhor negociação com os fornecedores.

14. As compras são feitas mediante ordem de compra? Quem autoriza?

R:Sim, o responsável de cada departamento faz a sugestão de compra e o gestor do departamento comercial autoriza.

15. Os responsáveis pelos departamentos de estoque são autorizados a fazer pedidos de compras?

R:Não apenas fazer levantamento e sugestões aos compradores.

16. O sistema gerencial utiliza o Banco de dados para comparar o preço da ultima compra?

R:Sim, essa ferramenta é utilizada afim de fazer uma boa negociação.

17. Existe cadastro de fornecedores?

R:Sim, todas as empresas fornecedoras são cadastradas na base de dados da empresa.

18. Há possibilidades de fazer ajustes manuais via sistema?

R:Sim, para que sejam ajustadas corretamente as rupturas existentes, aonde o responsável de cada setor preenche uma planilha que é repassada para o gerente da empresa para a conferencia dos itens preenchidos após ser analisada é enviada ao setor administrativo efetuando o lançamento no sistema afim de apurar as rupturas da empresa.

19. É feito o processo de integração entre ordem de compra/nf-e/ duplicatas?

R: Sim através do sistema é possível relacionar uma nota fiscal que já foi lançada a uma duplicata em anexo aonde para que uma tenha validade a outra precisa ser conferida corretamente, referente a ordem de compras não foi implantado este modulo na empresa.

20. Existe possibilidade de o processo ser falho?

R:No que se relaciona a sistema não há possibilidade de haver falhas,Mas se tratando em conferencia manual onde nesses itens podem ocorrer divergências, o processo de conferencia é realizado mediante três serviços estes sendo a conferencia da entrada da mercadoria, após a nota fiscal é repassada para os setores correspondentes primeiramente para o setor de lançamento onde é verificado todos os dados da notas fiscal, dados da empresa, itens e custo, conferido estes itens o próximo passo é a integração onde é repassado para o financeiro da empresa sendo conferido novamente todos os dados existentes na nota fiscal e finalizando o processo.

21. Em caso de mais de uma empresa o processo de movimentação de estoques é feito via transferência? O custo para este processo é com imposto?

R:Sim, para movimentar o estoque entre matriz e filial. Sim, pois é o custo que utilizamos para efetuar o preço de venda.

22. É feito o controle do mapeamento do espaço físico do depósito? Como?

R:Não o responsável pelo depósito organiza ele de acordo com a sua necessidade.

23. É utilizado o controle de validade dos produtos?

R:Não, devido a grande rotatividade dos produtos não se faz esse controle via sistema.

24. O consumo interno dos produtos é efetuado através de qual procedimento?

R:É utilizado via requisições de consumo/uso para cada setor da empresa.

25. O proprietário da empresa participa do processo?

R:Sim pois é ele quem define o que deve ser feito no processo.