

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

WILLIAM BIAZUS

CONTROLE INTERNO DE ESTOQUE: Um estudo de caso no supermercado da
Cooperativa Agrícola Água Santa Ltda. – COASA.

PASSO FUNDO

2014

WILLIAM BIAZUS

CONTROLE INTERNO DE ESTOQUE: Um estudo de caso no supermercado da
Cooperativa Agrícola Água Santa Ltda. – COASA.

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: Prof. Ms. Gustavo Londero Brandi

PASSO FUNDO

2014

WILLIAM BIAZUS

CONTROLE INTERNO DE ESTOQUE: Um estudo de caso no supermercado da
Cooperativa Agrícola Água Santa Ltda. – COASA.

Trabalho de Conclusão aprovado em 28 de
Junho de 2014, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Contábeis no curso de Ciências Contábeis da
Universidade de Passo Fundo, campus Passo
Fundo, pela Banca Examinadora formada
pelos professores:

Prof. Ms. Gustavo Londero Brandli
UPF – Orientador

Prof. Ms. Fabiano Lima Weber
UPF – Banca Examinadora

Prof. Esp. Gustavo Ferres da Silveira
UPF – Banca Examinadora

PASSO FUNDO

2014

Dedico este trabalho a meus pais Gelson e Marizete que me proporcionaram chegar até aqui, e a minha irmã Elis, por compreenderem minha ausência em vários momentos de convívio familiar, pelo incentivo e apoio em todos os momentos.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a DEUS, pela família que me deu, por nunca ter me faltado saúde e disposição para realização dos meus sonhos.

Ao meu pai Gelson José, por ser um exemplo de pai de família, e por nunca ter me deixado desistir ou abaixar a cabeça, por maiores que pareciam ser as dificuldades.

Um agradecimento especial a minha mãe Marizete Cristina, por sempre ter me dado apoio e força, e sempre dedicar o seu tempo, por menor que seja aos seus filhos.

A minha irmã Elis Cristina, que de forma ou de outra sempre buscou me incentivar e me ajudar nos estudos.

Ao Professor Gustavo Londero Brandli, meu orientador, pelas diversas ajudas e ensinamentos prestados. Sua colaboração foi essencial para elaboração deste trabalho. Muito obrigado.

Agradeço também a UPF, em especial aos professores pela amizade e confiança nesses anos de estudo.

Aos meus amigos, que de várias maneiras me ajudaram e me incentivaram para chegar até aqui, e pelas diversas vezes que não pude estar com eles por outros compromissos.

Aos meus colegas, que estiveram comigo durante todos esses anos, passando dificuldades e alegrias e trocando várias experiências, agradeço as amizades que conquistei.

A direção da COASA, pela confiança e liberdade que me deram para fazer o trabalho com a maior transparência possível, e aos colegas de trabalho pela ajuda que recebi.

“Se você quer ser bem sucedido, precisa ter dedicação total, buscar seu último limite e dar o melhor de si.”

AYRTON SENNA DA SILVA

“Eu tentei 99 vezes e falhei, mas na centésima tentativa eu consegui, nunca desista de seus objetivos mesmo que esses pareçam impossíveis, a próxima tentativa pode ser a vitoriosa.”

ALBERT EINSTEIN

RESUMO

BIAZUS, William. **Controle interno de estoque**: Um estudo de caso no supermercado da Cooperativa Agrícola Água Santa Ltda. – COASA. Passo Fundo, 2014. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Ciências Contábeis). UPF, 2014.

O presente trabalho trata do controle interno de estoque no Supermercado Coasa, em Água Santa, estado do Rio Grande do Sul. Considerando que um supermercado tem em um de seus maiores bens os estoques, deve-se trabalhar para que esse seja cada vez mais bem controlado. O objetivo geral deste trabalho é analisar os controles internos do estoque, para ver se estão gerando informações consistentes e precisas aos seus gestores. Os objetivos específicos foram de apresentar um referencial teórico sobre auditoria, controle interno e estoques; avaliar os processos que estão sendo utilizados no controle de estoque, através de um questionário; realizar o procedimento de contagem física em uma pequena amostra do estoque; através do resultado da contagem física, verificar se as quantidades físicas estão de acordo com os registros contábeis do supermercado; com base no questionário, sugerir a empresa novos métodos de controle interno e melhoria nos já existentes; e elaborar um fluxograma para os setores de compras e de controle de estoque. A metodologia utiliza uma pesquisa descritiva, documental com uma abordagem de análise mista (quantitativa e qualitativa), e aborda também um estudo de caso. Conclui-se ao final deste trabalho, que a empresa em estudo apresenta um controle interno de estoque com algumas falhas que devem ser resolvidas o quanto antes para que logo apresente bons resultados. Recomendou-se um melhor controle nas saídas de mercadorias, sejam elas vendidas ou emprestadas. Foi sugerido também que os inventários físicos sejam feitos anualmente, para que se averiguando algum problema, este seja resolvido no menor tempo possível, para que não acabe influenciando no resultado final por muito tempo.

Palavras – chave: Contabilidade. Auditoria. Controle interno. Estoque.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Atividades do Supermercado Coasa.....	65
Quadro 2: Amostra da contagem de estoque.....	69
Quadro 3: Fluxograma do Supermercado Coasa.....	72

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Construção, inauguração e instalações atuais do silo da Coasa em Água Santa-RS.	61
Figura 2: Supermercado Coasa. Vista externa e interna.....	61
Figura 3: Silos dos Pinheirinhos, Engenho Grande e Santa Cecília do Sul-RS.....	61
Figura 4: Silo e posto de combustíveis em Gentil-RS e agropecuária em Água Santa-RS.	62
Figura 5: Silos de Ciríaco, Cruzaltinha e Caseiros-RS.....	62
Figura 6: Fábrica de rações e silo de Marau-RS.....	63

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	11
1.2 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA	12
1.3 OBJETIVOS	12
1.3.1 Objetivo geral.....	13
1.3.2 Objetivos específicos	13
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	14
2.1 CONTABILIDADE.....	14
2.1.1 Conceitos de Contabilidade.....	15
2.1.2 Definição de Contabilidade.....	16
2.1.3 Objetos, objetivos e fins da contabilidade.....	17
2.1.4 Contabilidade Gerencial.....	18
2.2 AUDITORIA	20
2.2.1 Origem da Auditoria	21
2.2.2 Conceito de Auditoria	22
2.2.3 Objetivos da auditoria	23
2.2.4 Auditoria externa.....	24
2.2.5 Auditoria interna	25
2.3 CONTROLE INTERNO.....	26
2.3.1 Conceito sobre controle interno	27
2.3.2 Importância do controle interno	29
2.3.3 Princípios fundamentais dos controles contábeis.....	32

2.4 ESTOQUES	38
2.4.1 Introdução	39
2.4.2 Características dos estoques	40
2.4.3 Avaliação dos Estoques.....	41
2.4.4 Inventário Físico.....	44
2.4.5 Contagem física.....	47
2.4.6 Controle de Estoque	49
3 METODOLOGIA.....	52
3.1 CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA	52
3.2 PLANO DE COLETA DE DADOS	56
3.3 ANÁLISE E TRATAMENTO DOS DADOS.....	57
3.4 VARIÁVEIS	58
4 APRESENTAÇÃO DO RESULTADO	60
4.1 HISTÓRICO DA EMPRESA	60
4.2 FUNCIONAMENTO DOS ESTOQUES NA EMPRESA	64
4.3 AVALIAÇÕES DO CONTROLE INTERNO	66
4.4 CONTAGEM FÍSICA DO ESTOQUE	69
4.5 SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES	71
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	73
REFERÊNCIAS.....	75

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Devido à grande competitividade que há entre as empresas, os empresários devem ficar atentos aos seus planejamentos. Cada vez mais se faz necessário o uso do controle operacional e pessoal, para tentar diminuir possíveis erros.

Através da contabilidade se obtêm diversas ferramentas que auxiliam no gerenciamento operacional das empresas, como controles internos, controles de estoque, balanços, entre outros. No setor supermercadista, diversos indicadores e procedimentos usados são aplicados pela contabilidade para obtenção de resultados mais precisos.

Uma das ferramentas mais utilizadas, independentemente do porte do supermercado é o controle interno. Para que este controle possa vir a contribuir para os administradores, o controle deve ser feito da melhor maneira possível, para que não haja erros e complicações nas informações informadas.

Segundo Almeida (2012, p.206) “Os estoques são bens destinados à venda ou à fabricação, relacionados com os objetivos e atividades da empresa. Eles são importantes na apuração do lucro líquido de cada exercício social e na determinação do valor capital circulante líquido do balanço patrimonial”.

Um bom controle interno se torna indispensável para ter um controle de estoques adequado para que o supermercado venha a ter números exatos sobre custos, vendas e quantidades de estoque.

Para a implantação desse controle, são necessários estudos sobre cada supermercado, interpretações para cada tipo de estoque, e um planejamento de cada ambiente, de diferentes dados da empresa, e periodicamente também o acompanhamento real, com contagem física, entre outros processos.

1.2 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA

De fato o controle interno do estoque tem uma importância muito grande em qualquer empresa, e este trabalho busca analisar e melhorar os procedimentos utilizados no controle de estoque do supermercado Coasa, para que as informações sejam cada vez mais precisas.

Uma vez que o supermercado Coasa tem no seu planejamento em médio prazo o aumento de suas vendas em 20%, deverá ter um bom plano de gerenciamento e controle de estoque.

Este controle deve ser estudado e ajustado antes disso acontecer, para mostrar aos gestores de que é possível manter o estoque atualizado antes do aumento nas vendas para que se mantenha depois.

Neste contexto, o problema de pesquisa está na seguinte pergunta:

Os controles internos no estoque do supermercado da Cooperativa Agrícola Água Santa Ltda. - COASA estão consistentes, estão gerando informações precisas aos gestores?

1.3 OBJETIVOS

Neste tópico, apresentam-se os objetivos que o presente trabalho visa alcançar.

1.3.1 Objetivo geral

Analisar os controles internos do estoque do supermercado da Cooperativa Agrícola Água Santa Ltda. - COASA, para ver se estão gerando informações consistentes e precisas aos seus gestores.

1.3.2 Objetivos específicos

Constituem-se objetivos específicos da pesquisa os seguintes:

- Apresentar um referencial teórico sobre auditoria, controle interno e estoques.
- Avaliar os processos que estão sendo utilizados no controle de estoque, através de um questionário.
- Realizar o procedimento de contagem física em uma pequena amostra do estoque.
- Através do resultado da contagem física, verificar se as quantidades físicas estão de acordo com os registros contábeis do supermercado.
- Com base no questionário, sugerir a empresa novos métodos de controle interno e melhoria nos já existentes.
- Elaborar um fluxograma para os setores de compras e de controle de estoque do supermercado Coasa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADE

“A contabilidade, ao longo dos tempos, tem sido definida como arte, técnica ou ciência.” (Gonçalves e Baptista 1998, p.23)

“Segundo Marion (2004, p.26) “Uma empresa sem boa Contabilidade é como um barco, em alto-mar, sem bússola”.

Segundo Greco et al. (2006, p.2) “O objeto de estudo da Contabilidade é o patrimônio, que ela estuda e controla, registrando as alterações ocorridas”.

Para Crepaldi (2004, p.19), a contabilidade é uma das ciências mais antigas do mundo. Existem diversos registros de que as civilizações antigas naquela época já possuíam um esboço de técnicas contábeis.

Como descrito pelos autores acima, a contabilidade é uma ciência antiga em nosso mundo. E com o passar dos anos ela se tornou cada vez mais importante para o controle das empresas.

2.1.1 Conceitos de Contabilidade

Para Padovese (2004, p.4) as pesquisas sobre contabilidade como ciência nos levam à escola de pensamento contábil italiana, já que a escola americana não se preocupa profundamente com o assunto. Essa última busca tratar a Contabilidade mais como ferramenta administrativa e a sua utilização nas empresas.

Franco e Marra (2001, p.25), afirmam:

Contabilidade é a ciência – ou, segundo alguns, a técnica – destinada a estudar e controlar o patrimônio das entidades, do ponto de vista econômico e financeiro, observando seus aspectos quantitativos e qualitativos e as variações por ele sofridas, com o objetivo de fornecer informações sobre o estado patrimonial e suas variações em determinado período.

Segundo Sá (2010, p.134) “Um conceito deve ser geral, no sentido de abranger toda a idéia, ampliando-se em desenvolvimentos úteis e que são as definições, mas deve também ser universal no sentido de ser entendido em todas as partes da mesma forma.”

Para Marion (2004, p.26), a contabilidade entre outras palavras é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões na empresa. Ela é muito antiga e sempre existiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões. Com o passar do tempo, o governo começa a utilizar-se dela para arrecadar impostos e a torna obrigatória para a maioria das empresas.

“Contabilidade é ciência porque possui objeto determinado e método de investigação próprio. Estuda fenômenos que se verificam de forma universal, apresentando verdades (leis) em torno do mesmo objeto” (Gonçalves e Baptista 1998).

Sá (2010, p.132) afirma:

Um conceito, em Contabilidade, não deve ser tão genérico que faça perder sentido para o qual existe e nem tão específico que deixe de incluir elementos que devem estar compreendidos dentro do conjunto de idéias que se deseja expressar sobre fatos patrimoniais, através de um nome.

“Quando a competência evidencia-se por traduzir em palavras adequadas o que a inteligência atinge através da observação e do raciocínio desenvolvido na busca do entendimento, a qualidade conceptual se verifica” (Sá 2010, p.133).

Para Crepaldi (2004, p.19), com o desenvolvimento do mercado acionário e o fortalecimento da sociedade anônima como forma de sociedade comercial, a contabilidade

passou a ser considerada também como um dos mais importantes instrumentos para a sociedade. Diz-se que o usuário das informações contábeis já não é mais somente o proprietário, mas outros usuários atualmente também têm interesse em saber sobre uma empresa como os sindicatos, governo, fisco, investidores, credores, etc.

A contabilidade se tornou indispensável em qualquer negócio, por envolver diversos instrumentos que possibilitem a melhor administração de um dono de empresa ou de um administrador. Conforme citado por Marion a contabilidade deve auxiliar as pessoas a tomarem as decisões nas suas empresas.

2.1.2 Definição de Contabilidade

Segundo Marion (2004, p.26) “A contabilidade pode ser estudada de modo geral (para todas as empresas) ou em particular (aplicada em certo ramo de atividade ou setor da economia)”.

Marion (2004), também afirma que a Contabilidade é feita principalmente para Pessoas Físicas ou Pessoas Jurídicas. E que seus usuários são as pessoas que se utilizam da Contabilidade, que se interessam pela situação da empresa e buscam na Contabilidade suas respostas.

Gonçalves e Baptista (1998, p.23), definem Contabilidade como sendo:

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.

Para 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 células sociais.

“Tecnologicamente, como foi visto, a Contabilidade preocupa-se com registros, demonstrações, revisão, apurações de resultados, de custos, etc., ou seja, compromete-se com a informação e com a adequação de evidências numérica de fatos patrimoniais” (Sá 2010, p.46).

“Ao se definir Contabilidade, define-se pelo essencial, pois o acessório é decorrência, ou seja, deixaria de existir se os fenômenos não ocorressem” (Sá 2010).

Na linha de pensamento de Marion, Sá, Gonçalves e Baptista, a contabilidade se define principalmente em estudar o patrimônio, em realizar e analisar os registros e preocupam-se com evidências e as apurações do resultado.

2.1.3 Objetos, objetivos e fins da contabilidade

Gonçalves e Baptista (1998) definem que esse objeto é o patrimônio de qualquer ente, seja pessoa física ou jurídica. Assim, com o objetivo de estudar o patrimônio, a Contabilidade desenvolveu métodos de investigação próprios, a fim de controlar, avaliar a mensurar a riqueza patrimonial e suas mutações.

Para Franco e Marra (2001, p.25), o objeto da Contabilidade é o patrimônio administrável, ou seja, o patrimônio à disposição das entidades econômico-administrativas, sobre o qual ela fornece as informações necessárias à avaliação da riqueza patrimonial e dos resultados produzidos por sua gestão.

Segundo Sá (2010, p.46), cientificamente o estudo visa conhecer as relações que existem entre os fenômenos patrimoniais e busca conhecer como tais relações se estabelecem; ainda busca analisar para produzir explicações sobre os acontecimentos havidos com a riqueza; visa conhecer verdades que sejam válidas para todos os lugares, em qualquer que seja a época, em quaisquer empresas ou instituições.

Para Marion (2004, p.26), todas as movimentações possíveis de mensuração monetária são registradas pela contabilidade, que, em seguida, resume os dados registrados em forma de relatórios e os entrega aos interessados em conhecer a situação da empresa. Para esses interessados, através de relatórios contábeis, podem recordar os fatos acontecidos, analisam os resultados obtidos, as causas que levaram àqueles resultados e tomam decisões em relação ao futuro.

“São fins da contabilidade: assegurar o controle do patrimônio e fornecer as informações sobre a composição e variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas desenvolvidas” (GRECO et al. 2006, p.2).

Para Greco (et. al. 2006, p.2), as informações contábeis devem permitir aos seus usuários uma nítida avaliação da situação patrimonial (econômica e financeira) da entidade. Assim podemos ver que um dos principais objetivos implícitos da contabilidade é a apresentação de demonstrativos e relatórios condizentes com os estudos que os usuários pretendem efetuar, contendo os elementos informativos considerados importantes para as suas decisões.

Crepaldi (2004, p.20) descreve:

A ampliação do leque dos usuários potenciais da contabilidade decorre da necessidade de uma empresa evidenciar suas realizações para a sociedade em sua totalidade. Antigamente, a contabilidade tinha por objetivo informar ao dono qual foi o lucro obtido numa empreitada comercial. No capitalismo moderno, isso somente não é suficiente. Os sindicatos precisam saber qual a capacidade de pagamento de salários, o governo demanda a agregação de riqueza à economia e a capacidade de pagamento de impostos, os ambientalistas exigem conhecer a contribuição para o meio ambiente, os credores querem calcular o nível de endividamento e a possibilidade de pagamento das dívidas, os gerentes das empresas precisam de informações para subsidiar o processo decisório e reduzir as incertezas, e assim por diante.

“Pode-se afirmar que o grande objetivo da contabilidade é planejar e colocar em prática um sistema de informação para uma organização, com ou sem fins lucrativos” (CREPALDI, 2004, p.20)

Podemos dizer que o patrimônio das empresas é o principal objeto da contabilidade. E que seus principais objetivos são fornecer as informações contábeis nítidas e necessárias para uma boa administração.

2.1.4 Contabilidade Gerencial

Para Padovese (2004) apud Associação Nacional dos Contadores dos Estados Unidos (2004, p.11):

A Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos.

Segundo Crepaldi (2004, p.20), a Contabilidade é uma das atividades fundamentais na vida econômica. Mesmo nas economias mais simples, é necessário manter a documentação dos ativos, das dívidas e das negociações com terceiros. O papel da contabilidade torna-se ainda mais importante nas complexas economias modernas. Já que os recursos são escassos, temos de escolher as melhores alternativas, e para identificá-las são necessários os dados contábeis.

Para Padovese (2004) a verdadeira contabilidade, que auxilia os gestores empresariais, é a Contabilidade Gerencial. Assim entendem que a Contabilidade Financeira é uma ciência diferente da Contabilidade Gerencial, que seria outra ciência e que receberia o nome de controladoria.

Padovese (2009, p.31) apud Iudícibus (1987, p.15) mencionam:

A Contabilidade Gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Crepaldi (2004, p.20) afirma:

Contabilidade Gerencial é o ramo da Contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial.

Para Padovese (2009), a contabilidade gerencial é relacionada com o fornecimento de informações para os administradores, ou seja, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e pelo controle das suas operações. A contabilidade gerencial pode ser contrastada com a contabilidade financeira, que é relacionada com o fornecimento de informações para os acionistas, credores e outros que estão de fora da organização.

Padovese (2009) afirma:

Entendemos que a Contabilidade Gerencial existe ou existirá se houver uma ação que faça com que ela exista. Uma entidade tem Contabilidade Gerencial se houver dentro dela pessoas que consigam traduzir os conceitos contábeis em atuação prática. Contabilidade Gerencial significa gerenciamento da informação contábil. Ora, gerenciamento é uma ação, não um existir. Contabilidade Gerencial significa o uso da contabilidade como instrumento da administração.

Segundo Padovese (2009, p.69), em um modo geral, exceto os estoques, os demais ativos e passivos têm uma avaliação considerada irrepreensível, sob todos os aspectos. Com relação aos estoques, é importante lembrar que eles são avaliados com o objetivo de se determinar posteriormente seu lucro na venda e, portanto, a avaliação preços de custos deve ser mantida. Assim entendemos que a avaliação a custos médios poderia induzir alguns usuários a receber uma informação enviesada.

As empresas utilizam as suas informações para comunicar as atividades em uma parte da organização aos responsáveis pelas decisões em outra parte. Por outro lado, as informações fazem mais que simplesmente comunicar. O tipo de informação comunicada provoca ações que determinam o desempenho da empresa. (CREPALDI, 2004, p.22)

Para Crepaldi (2004, p.22):

O contador gerencial deve esforçar-se para assegurar que a administração tome as melhores decisões estratégicas para o longo prazo. O desafio é propiciar informações úteis e relevantes que facilitarão encontrar as respostas certas para as questões fundamentais, em toda a empresa, com um enfoque constante sobre o que deve ser feito de imediato e mais tarde. É necessário que os contadores gerenciais ultrapassem a informação contábil para serem proativos no fornecimento, para suas equipes de administração, de dados pertinentes e oportunos sobre essas questões empresariais mais amplas.

Crepaldi, e Padovese, entre outras palavras definem que a contabilidade gerencial é a responsável pelas informações contábeis completas. É a partir dessas informações que podemos saber praticamente tudo o que acontece nas empresas, de sua economia, até um controle do estoque de pequenos produtos.

2.2 AUDITORIA

Segundo Crepaldi (2000, p.23):

A atividade de auditoria é bastante dinâmica e está em permanente mutação, o que requer maior atenção dos órgãos específicos ligados a essa área, no sentido de padronizar e estabelecer os procedimentos, fortalecer o sistema de auditoria e mercado de capitais, como consequência, dar maior segurança para os investidores, notadamente os pequenos, nas companhias de capital aberto.

2.2.1 Origem da Auditoria

Afirma Perez Junior (1998, p.13) que a prática da auditoria surgiu provavelmente no século XV ou XVI na Itália. Os precursores da contabilidade foram os italianos, visto ser o clero a essa época o responsável pelos principais empreendimentos estruturados da Europa moderna ou medieval. O reconhecimento oficial da prática de auditoria também ocorreu na Itália (Veneza), onde em 1581 foi constituído o primeiro colégio de Contadores, para cuja admissão o candidato tinha de completar aprendizado de seis anos como contador praticamente e submeter-se a exame. Os trabalhos realizados como auditoria eram bastante limitados, restringindo-se, em regra, à verificação dos registros contábeis, com vistas à comprovação de sua exatidão.

Segundo Franco e Marra (2001, p.39):

A auditoria surgiu como consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda, baseado nos resultados apurados em balanço. Sua evolução ocorreu paralelamente ao desenvolvimento econômico, que gerou as grandes empresas, formadas por capitais de muitas pessoas, que têm na confirmação dos registros contábeis a proteção ao seu patrimônio.

Para Attie (1998, p.27) o surgimento da auditoria está ancorado na necessidade de confirmação por parte dos investidores e dos proprietários quanto à realidade econômico-financeira espelhada no patrimônio das empresas investidas e, principalmente, em virtude do aparecimento de grandes empresas distribuídas, e simultâneo ao desenvolvimento econômico que propiciou participação acionária na formação do capital de muitas empresas.

Para Franco e Marra (2001, p.39):

A auditoria surgiu primeiramente na Inglaterra, que, como dominadora dos mares e controladora do comércio mundial, foi a primeira a possuir as grandes companhias de comércio e a primeira também a instituir a taxaço do imposto de renda, baseado nos lucros das empresas.

Conforme descrevem os autores acima, a auditoria provavelmente tenha surgido da necessidade de confirmação dos registros contábeis, das economias das empresas e para confirmar ou não os dados informados pelos contadores, através dos seus estudos.

2.2.2 Conceito de Auditoria

Para Perez Junior (1998, p.13):

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

Do ponto de vista de Crepaldi (2000, p.27) a auditoria deve compreender o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, e devem ser relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

“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, 1998, p.25)

Segundo Franco e Marra (2001, p.28), a auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, de inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes. Esses exames são efetuados de acordo com as normas de auditoria usualmente aceitas e que incluem os procedimentos que os auditores julgarem necessários, em cada circunstancia, para obter elementos de convicção, com o objetivo de comprovar se os registros contábeis foram executados de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e outras situações nelas demonstradas.

Franco e Marra (2001, p.28), então concluem que podemos definir a auditoria como:

A técnica contábil que através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com princípios fundamentais e norma de Contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômica-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

Portanto, a auditoria pode ser definida como um estudo de documentos, registros e livros contábeis, para se confirmarem as informações geradas na contabilidade. Os auditores revisam e examinam todos os lançamentos efetuados para ver sua exatidão.

2.2.3 Objetivos da auditoria

Segundo Crepaldi (2000, p.27) o principal objetivo da auditoria pode ser descrito como o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada. Em seu exame, o auditor, por um lado, utiliza os critérios e procedimentos que lhes traduzem provas que assegurem a efetividade dos valores opostos nas demonstrações financeiras e, por outro lado, cerca-se dos procedimentos que lhes permitem assegurar a inexistência de valores ou fatos não constantes das demonstrações financeiras que sejam necessários para seu bom entendimento.

Na opinião de Franco e Marra (2001, p.31), o objeto principal da auditoria é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrativo, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações e comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais. A auditoria tem por objeto, inclusive, fatos não registrados documentalmente, mas relatados por aqueles que exercem atividades relacionadas com o patrimônio administrativo, cuja informação mereça confiança, desde que tais informações possam ser admitidas como seguras pela evidencia ou por indícios convincentes.

Para Attie (1998, p.31):

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

Franco e Marra (2001, p.31) afirmam:

O fim principal da auditoria é a confirmação dos registros contábeis e consequentemente demonstrações contábeis. Na consecução 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 convicção de que as demonstrações contábeis refletem, ou não, a situação do patrimônio em determinada data e suas variações em certo período.

“É a auditoria que dá credibilidade às demonstrações contábeis e às informações nelas contidas.” (FRANCO e MARRA, 2001, p.31)

O principal objetivo da auditoria é revisar tudo o que foi lançado para confirmar a exatidão dos números apresentados. Eles fazem isso, através dos mais variados testes que fazem nas empresas onde trabalham.

2.2.4 Auditoria externa

Na opinião de Almeida (2010, p.1), a auditoria externa surgiu como parte da evolução do sistema capitalista. No início, as empresas eram fechadas e pertenciam a grupos familiares. Com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade de a empresa ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos em geral, principalmente visando à redução de custos, e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos e serviços no mercado.

Do ponto de vista de Almeida (2010 p.2) “O auditor não poderia ser engenheiro, arquiteto ou advogado, já que seu trabalho seria o exame das demonstrações contábeis. O profissional que entende de contabilidade é o contador; portanto, o auditor externo teria de ser um contador.”

Para Crepaldi (2000, p.48) a auditoria externa é executada por profissional independente, sem ligação com o quadro da empresa. Sua intervenção é ajustada em contrato de serviços, e os testes e indagações se espalham por onde haja necessidade de levantar questões elucidativas para conclusão do trabalho ajustado.

Como descrito por Crepaldi (2000, p.48) um exemplo é a auditoria exigida pelo Banco Central, trabalho típico de auditor externo independente. Nesta auditoria, a extensão e a

profundidade dos exames devem cingir-se à necessidade de certificar o balanço. Não importa que o trabalho alcance detalhados eventos, as mais minuciosas operações se necessário; continua sendo trabalho de auditoria externa.

O objetivo principal do auditor externo ou independente é emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras auditadas. O auditor deve somente avaliar os controles relacionados com estas demonstrações, que são, no caso, os controles contábeis. Se algum controle administrativo tiver influencia nos relatórios da contabilidade, o auditor deve considerar também a possibilidade de avaliá-lo. (ALMEIDA, 2010).

Na auditoria externa é contratada uma empresa de fora para mandar um ou mais profissionais para fazer o trabalho de auditoria. Por entender mais do que qualquer outra pessoa sobre a contabilidade a pessoa mais indicada para fazer essa auditoria seria um contador.

2.2.5 Auditoria interna

Para Almeida (2010, p.5) a administração da empresa, com a expansão dos seus negócios, sentiu a necessidade de dar maior ênfase às normas ou aos procedimentos internos, devido ao fato de que o administrador, ou em alguns casos o proprietário da empresa, não poderia supervisionar pessoalmente todas as suas atividades. Entretanto, de nada valia a implantação desses procedimentos internos sem que houvesse um acompanhamento, no sentido de verificar se estes estavam sendo seguidos corretamente pelos empregados da empresa.

Para Perez Junior (1998, p.79):

Os auditores internos têm a função de examinar transações detalhadas, revisar procedimentos contábeis e operacionais da empresa e determinar o sistema de controle interno mais adequado, assim como o grau de observância das políticas estabelecidas pela administração. A função de auditoria interna, quando bem organizada e se contar com pessoal competente, pode vir a ser um importante fator no sistema de controle interno.

Segundo Crepaldi (2000, p.53) a auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro de uma organização, revisando as operações contábeis e medindo a efetividade dos demais controles e planos da empresa. O principal objetivo da auditoria

interna é assessorar a superintendência ou diretoria, para que esta possa ter uma atuação mais eficiente na consecução dos objetivos da empresa.

Almeida (2010, p.5) exemplifica, portanto, surgiu o auditor interno como uma ramificação da profissão de auditor externo e, conseqüentemente, do contador. O auditor interno é um empregado da empresa, e dentro de uma organização ele não deve estar subordinado àqueles cujo trabalho examina. Além disso, o auditor interno não deve desenvolver atividades que possa vir um dia examinar, para que não interfira em sua independência.

Na auditoria interna, o responsável por fazer a auditoria é da própria empresa, e da mesma forma da externa a pessoa mais indicada para fazer isso seria um contador, ou uma pessoa que entenda de contabilidade e conheça mais profundamente os aspectos, sistemas e estruturas da empresa. Tanto na auditoria externa quanto na interna, o profissional não deve manter uma relação muito afetiva com os administradores ou donos do negócio, porque as pessoas podem pensar que por serem tão próximos o profissional possa não passar as verdadeiras informações que existam, a fim de defender a empresa que esta sendo auditada.

2.3 CONTROLE INTERNO

Segundo Attie (2011, p.188):

De uma forma cada vez mais crescente, começamos a dar a devida importância aos métodos científicos de administração, embora seja praticamente desconhecida uma aceção clara de controle interno. Às vezes imagina-se ser o controle interno sinônimo de auditoria interna. É uma ideia totalmente equivocada, pois a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executados por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa.

Para Franco e Marra (2001, p.267):

Por controles internos entendemos todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio.

2.3.1 Conceito sobre controle interno

O controle interno em uma organização representa os procedimentos, os métodos ou rotinas cujos objetivos são proteger os ativos, produzir os dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. Os dois primeiros objetivos representam controles contábeis e o último, controles administrativos. (CREPALDI, 2000.)

Sá (2007, p.105) afirma que: “como elemento auxiliar do planejamento em auditoria, a avaliação de controles internos é parte de relevante importância.”

Para Franco e Marra (2001, p.267), o principal meio de controle de que dispõe uma administração é a Contabilidade. Através da escrituração, registra os fatos após sua ocorrência (controle conseqüente), enquanto outros meios de controle são utilizados para constatar a ocorrência no momento em que ela se verifica (controle concomitante), existindo ainda aqueles que prevêm a ocorrência de fato de antecipação (controle antecedente).

Além disso, Attie (2011, p.201) afirma que:

A própria conceituação de controle interno vislumbra a definição da responsabilidade acerca dos procedimentos a serem adotados ao longo de toda a empresa. Entretanto, nem sempre o significado de controle interno é entendido em toda a sua extensão, ocorrendo casos em que tal significado é colocado à mercê de sua própria sorte, esquecendo-se a administração de sua responsabilidade pela boa gestão do patrimônio da empresa.

Como caracteriza Crepaldi (2000, p.204) são exemplos de controles contábeis:

- sistema de conferência, aprovação e autorização;
- segregação de funções (pessoas que tem acesso aos registros contábeis não podem custodiar ativos da empresa);
- controles físicos sobre ativos;
- auditoria interna.

E são exemplos de controles administrativos:

- análises estatísticas de lucratividade por linha de produtos;
- controle de qualidade;
- treinamento de pessoal;
- estudos de tempos e movimentos;
- análise das variações entre os valores orçados e os incorridos;
- controle dos compromissos assumidos, mas ainda não realizados economicamente.

Para Attie (1998, p.110):

O conceito de controle interno, para ser corretamente compreendido, deve ser devidamente examinado quanto ao seu real significado, com base no conceito de controle interno estabelecido pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados.

Segundo Sá (2007), apud Institut Français des Experts Comptables (2007, p.106) define:

O controle interno é formado pelo plano de organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela empresa para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados fornecidos pela Contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção.

O controle interno é uma parte integrante de cada um dos segmentos da organização e cada procedimento corresponde a uma parte do conjunto do controle interno. Por exemplo, se o departamento de vendas faz um pedido, tem que existir procedimentos que permitam determinar se o cliente poderá quitar seus compromissos junto à empresa. (ATTIE 2011, p.192)

Attie (2011, p.193), afirma ainda que:

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

“A definição é certamente muito mais ampla do que se possa atribuir a realidade, ela reconhece que um sistema de controle interno se projeta além daquelas questões diretamente relacionadas somente com as funções dos departamentos de contabilidade e de finanças.” (ATTIE 2011, p.188)

Para Attie (2011, apud AICPA 1998, p.188):

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

Crepaldi (2004, p.73), assim definiu:

Podemos definir controle interno como 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:

- Salvar os ativos;
- Verificar a exatidão e fidelidade dos dados e relatórios contábeis e de outros dados operacionais;
- Desenvolver a eficiência nas operações;
- Comunicar e estimular o cumprimento das políticas, normas e procedimentos administrativos adotados.

O controle interno é uma das mais importantes ferramentas de orientação, manutenção e organização das empresas. Este controle pode e deve ser feito em todas as contas do ativo e passivo, para conferência de valores.

2.3.2 Importância do controle interno

Para Attie (2011, p.191) “a importância do controle interno fica patente a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto.”

“É de fundamental importância a utilização de um controle adequado sobre cada sistema operacional, pois dessa maneira atingem-se os resultados mais favoráveis com menores desperdícios” (CREPALDI 2004, p.79).

Sá (2007, p.128), afirma que, “a análise dos controles internos não deve levar a intransigências ou exageros por parte do auditor.”

Segundo Attie (2011, p.202):

Funções de controle existem em todos os níveis da organização. As funções de controle devem ser posicionadas nos mais altos níveis para preservar sua independência e objetividade, o que permanece verdadeiro, independentemente do nível hierárquico do pessoal, pois a posição não deve confundir-se com a verdadeira natureza da responsabilidade de supervisão.

Segundo Sá (2007, p.127), “a preocupação do auditor com os controles liga-se, diretamente, às potencialidades de riscos, ou seja, erros que podem ocorrer e que escapam a um tradicional exame de controles porque não se ligam a eles.”

Attie (2011, p.194), afirma que um sistema de controle interno que funcione de maneira correta não depende só de um planejamento efetivo da empresa, mas depende também da competência de todo o pessoal envolvido, para levar adiante, de uma forma eficiente e econômica, os procedimentos prescritos. Dessa maneira todas as pessoas que

compõem a empresa precisam receber informações adequadas para a realização de suas tarefas e treinamentos apropriados no âmbito técnico, gerencial e operacional.

Para Sá (2007, p.128):

Existem controles cujo custo é maior do que a perda que sua ausência pode causar. Nesse caso, os empresários abandonam a burocracia e aceitam uma “margem de perda”, que repassam ao preço. São exemplos os casos de furtos de miudezas em supermercados ou em lojas de varejo de muitos artigos.

Segundo Sá (2002, p.105), “como elemento auxiliar do planejamento em auditoria, a avaliação de controles internos é parte de relevante importância”.

Para Attie (2011, p.194):

A confiabilidade dos resultados gerados por esse fluxo que transforma simples dados em informações a partir das quais os empresários, utilizando-se de sua experiência administrativa, tomam as decisões com vistas no objetivo comum da empresa, assume vital importância.

Franco e Marra (2001, p.269) afirmam o seguinte:

Ao avaliar os controles internos, o auditor terá em mente esses objetivos básicos e, usando seus conhecimentos, sua experiência, sua acuidade, verificará até que ponto eles permitem atingi-los. Os controles absolutamente infalíveis não existem, ainda não foram criados; entretanto, qualquer deficiência deve ser atribuída mais à natureza humana do que à concepção do funcionamento desses controles. Logo, a aplicação dos procedimentos de auditoria, em todas as áreas, é indispensável. A extensão e profundidade desses procedimentos é que podem ser maiores, ou menores, conforme seja o grau de confiança que o auditor possa depositar na eficiência dos controles internos.

“É preciso analisar circunstâncias para poder julgar a qualidade dos controles internos. Existem critérios aplicáveis com sucesso em algumas empresas e que não se adaptam a outras.” (SÁ 2007, p.128)

Para Crepaldi (2004, p.75):

Não existe uma terminologia universal para descrever as categorias de controles internos, entretanto podemos classificá-los segundo suas finalidades e, nesse caso, seriam desdobradas em:

- Controles organizacionais, inclusive segregação de funções.
- Controle de sistemas de informação
- Controle de procedimentos.

Para Sá (2002, p.106), “avaliação do controle interno, é, pois, o processo auxiliar de auditoria através do qual medimos a capacidade dos meios utilizados por uma empresa ou instituição para proteger seu patrimônio e os objetivos deste.”

Segundo Sá (2007, p.109):

Em cada empresa ocorrem problemas distintos. O auditor deve dar a cada caso o tratamento compatível, para ampliar a sua visão sobre “qual setor” reúne o maior giro ou tem mais necessidades de controle, deve o profissional requerer balancetes, demonstrativos e dados contábeis que ilustrem e orientem, bem como os elementos que julgar necessários.

Segundo Attie (2011, p.402), “a revisão do controle tem por objetivo fornecer ao auditor a base para a determinação do escopo de trabalho, os procedimentos a utilizar, a data e a extensão dos trabalhos.”

Attie (2011, p.402), afirma ainda que:

Cada companhia como uma entidade diferente estabelece o controle interno de acordo com suas reais necessidades e baseada na materialidade envolvida, pessoal existente e número de itens em estoque. Muito embora isto seja variável de empresa para empresa, a administração deve estabelecer os controles internos que lhe concedam alguma segurança para efeito de sua gestão.

“Pode ocorrer o que tecnicamente tem-se denominado de risco inerente, ou seja, a possibilidade de que contas ou transações encerrem, em si, erros significativos que não se podem detectar pelos critérios comuns de avaliação de controles.” (SÁ 2007, p.127)

Sá (2007, p.110), define:

A avaliação é a base final do processo utilizado para mensurar o controle interno.

O ciclo das tarefas envolve:

- a) Levantamentos preliminares.
- b) Ponderação dos fatores e princípios do controle interno.
- c) Levantamento dos dados básicos para aferição de rotinas e funções.
- d) Planejamento da análise do controle.
- e) Avaliação.
- f) Pesquisas sobre erros que escapam ao controle interno (riscos inerentes).

Os controles internos são de real importância para o andamento das empresas. O controle deve ser adequado sobre cada sistema operacional, e sobre cada conta. Cada conta seja ela do ativo ou do passivo é diferente e deve ser avaliada também de modos diferentes, cada uma com suas informações. Quanto mais profundos forem os estudos, mais exatos serão os números contidos nas contas.

2.3.3 Princípios fundamentais dos controles contábeis

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

Para Sá (2007, p.126), “o estudo dos sistemas de controles contábeis pode descer à profundidade de seguir todo um fluxo”.

Segundo Attie (2011, p.202):

Em geral, uma empresa é constituída através da representação hierárquica superior dos administradores. A partir do instante em que os administradores passam a exercer forte pressão e influência no sistema de controle interno, conseguem aderência do pessoal que depende das ações de seu administrador.

Attie (2011, p.204), afirma que:

Bons controles internos previnem contra a fraude e minimizam os riscos de erros e irregularidades, porque, 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. Não obstante isso, os outros elementos dos sistemas podem, em alguns casos, atuar como controles independentes que revelem a manobra.

“A administração é responsável pelo planejamento, instalação e supervisão de um sistema de controle interno adequado. Qualquer sistema, independentemente de sua solidez fundamental, pode deteriorar se não for periodicamente revisto” (ATTIE, 2011).

Para Attie (2011, p.204), as fraudes até hoje tentadas se dividem em:

- Não encobertas: são aquelas em que o autor não considera necessário esconder, porque o controle interno é muito fraco. Um exemplo seria a retirada de dinheiro do caixa, sem se efetuar nenhuma contabilização;
- Encobertas temporariamente: são feitas sem afetar os registros contábeis; por exemplo, retirar dinheiro proveniente das cobranças, omitindo o registro delas de modo que seu montante possa ser coberto com o registro de cobranças posteriores, e assim sucessivamente;
- Encobertas permanentemente: nesses casos, os autores da irregularidade preocupam-se em alterar a informação contida nos registros e outros arquivos, para assim ocultar a irregularidade. Por exemplo, a retirada indevida de dinheiro recebido de clientes poderia ser encoberta, falsificando-se as somas dos registros de cobranças; porém, isto não bastaria, pois, como o valor a creditar aos clientes não poderia ser alterado sem o risco de futuras reclamações, deve-se procurar outro artifício. Este poderia consistir em manter as somas corretas no registro de cobranças; porém, alterando as somas da conta correspondente no razão geral, modifica-se, também, outra soma, de preferência alguma conta de despesas para, assim, manter a igualdade entre saldos devedores e credores. Naturalmente, isto supõe o livre acesso do

interessado aos registros contábeis, o que contraria os bons princípios de controle interno.

Segundo Sá (2007, p.126), “pode ocorrer que dados fiquem omissos, deformados, incompletos ou, até, fraudados, em decorrência de erros nos sistemas; outras vezes, a lentidão do curso, a burocracia, o entrave podem causar outros problemas.”

De modo geral, um sistema de controle interno deve permitir detectar as várias irregularidades. Um sistema de controle interno com boas ferramentas oferece maiores possibilidades de pronta identificação de fraudes em qualquer modalidade. Entretanto, o acordo de dois ou mais integrantes da organização pode fazer deteriorar e cair por terra o melhor sistema de controle interno. (ATTIE 2011, p.204)

2.3.3.1 Responsabilidade

Para Almeida (2010, p.43) “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.”

Segundo Almeida (2010, p.43) as razões para se definirem as atribuições são:

- assegurar que todos os procedimentos de controles sejam executados da melhor maneira;
- detectar erros e irregularidades;
- apurar as responsabilidades por eventuais omissões na realização das transações da empresa.

Apresentaremos a seguir alguns exemplos de tarefas internas de controle, para as quais precisam ser definidos os empregados responsáveis:

- 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;
- habilitação do documento fiscal do fornecedor para pagamento (confronto da nota fiscal do fornecedor com contrato, ordem de compra etc.);
- programação financeira do pagamento;
- guarda de talonários de cheques em branco;
- preenchimento dos cheques para pagamento;
- assinatura dos cheques;

- pagamento ao fornecedor;
- aprovação de venda;
- preparo da nota fiscal de venda, fatura e duplicata;
- controle de cobrança de vendas a prazo;
- programação financeira do recebimento;
- recebimento do numerário;
- preparo do recibo de depósito;
- depósito do numerário em banco;
- controle dos registros 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.

2.3.3.2 Rotinas internas

Segundo Almeida (2010, p.44) a empresa deve definir no manual de organização todas as suas rotinas internas. Essas rotinas compreendem:

- formulários internos e externos, como, por exemplo:
 - Requisição de aquisição de material ou serviços;
 - Formulário de cotação de preços (para solicitar preços aos fornecedores);
 - Mapa de licitação (para selecionar o fornecedor que ofereceu as melhores condições comerciais);
 - Ordem de compra (para formalizar a compra junto ao fornecedor);
 - Aviso de recebimento de material (evidência do recebimento de bens comprados);
 - Mapa de controle de programação financeira;
 - Fichas de lançamento contábil;
 - Boletim de fundo fixo (para fins de prestação de contas dos valores pagos através do caixa);
 - Carta de comunicação com os bancos;
 - Formulário de devolução de material;

- Pedido de vendas;
- Adiantamento para viagem;
- Relatório de prestação de contas de adiantamento para viagem;
- Instruções para o preenchimento e destinações dos formulários internos e externos;
- Evidências das execuções dos procedimentos internos de controle (assinaturas, carimbos, etc.);
- Procedimentos internos dos diversos setores da empresa, como, por exemplo:
 - Compras no país e no exterior;
 - Contas a pagar;
 - Programação financeira;
 - Caixa;
 - Controle de faturamento;
 - Créditos e cobrança;
 - Vendas;
 - Fiscal;
 - Almoxarifado;
 - Controladoria.

2.3.3.3 Acesso aos ativos

Para Almeida (2010, p.45) a empresa é que 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.).
- São exemplos de controles físicos sobre ativos:
- Local fechado para o caixa;

- Guarda de títulos em cofre;
- A fábrica deve ser totalmente cercada e na saída os funcionários ou terceiros com embrulhos e carros devem ser revistados (poderiam estar levando indevidamente bens da empresa).

“Cabe destacar que o acesso aos ativos pode ser de forma direta (fisicamente) ou de forma indireta, por meio da preparação de documentos que autorizam sua movimentação” (ALMEIDA, 2010, p.46).

2.3.3.4 *Segregação de funções*

Na opinião de Almeida (2010, p.46) “a segregação de funções consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não possa ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, devido ao fato de essas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno.”

Para Almeida (2010, p.46):

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. Por exemplo, caso o funcionário tivesse acesso aos ativos e registros contábeis, poderia desviar fisicamente o ativo e baixá-lo contabilmente para despesa, o que levaria ocultar permanentemente essa transação.

2.3.3.5 *Confronto dos ativos com os registros*

Segundo Almeida (2010, p.46) a empresa é que deve estabelecer procedimentos de forma que seus ativos, sob a responsabilidade de alguns funcionários, sejam periodicamente confrontados com os registros da contabilidade. O objetivo desse procedimento é detectar desfalque de bens ou até mesmo registro contábil inadequado de ativos. 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 (reconciliação, em determinada data-base, do saldo da conta corrente bancária segundo o razão da contabilidade, com o saldo pelo extrato enviado pelo banco);
- Inventário físico dos bens do estoque e do ativo imobilizado confronta com os registros individuais e comparação do somatório dos saldos desses registros com o saldo da respectiva conta do razão geral.

“Se a empresa não adota o procedimento de comparar os ativos com os registros contábeis, fica em aberto a possibilidade de o funcionário custodiante apoderar-se indevidamente do ativo sem que esse fato seja descoberto por muito tempo” (ALMEIDA, 2010, P.47).

Para Almeida (2010, p.47) Cumpre ressaltar que o procedimento de controle deve ser efetuado por funcionários que não têm acesso aos ativos. É evidente, já que o funcionário custodiante poderia desviar o bem e informar à administração da empresa que os ativos existentes concordam com os registros contábeis.

2.3.3.6 Amarrações do sistema

Para Almeida (2010, p.47) o sistema interno deve ser concebido de maneira que sejam registradas 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;
- Somas do razão geral e dos registros iniciais, intermediários e finais;

- Conferência independente dos cálculos, como, por exemplo:

- Cálculos da valorização das quantidades de estoques 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;
- Conferência da classificação contábil de todos os registros finais (ficha de lançamento ou voucher) por um contador experiente;
- Estabelecimento de controles seqüenciais sobre as compras e vendas, de forma a assegurar que essas transações sejam contabilizadas na época devida. Deve ser centralizado o recebimento e aposta uma remuneração seqüencial nas notas fiscais de aquisição dos fornecedores. A contabilidade deve exercer um controle sobre a numeração seqüencial das notas fiscais de compras e vendas, observando se elas estão sendo contabilizadas dentro do regime de competência;
- As rotinas internas de controle devem ser determinadas de modo que uma área controle a outra.

2.4 ESTOQUES

Para Almeida (2012, p.206) “Os estoques são bens destinados à venda ou à fabricação, relacionados com os objetivos e as atividades da empresa. Eles são importantes na apuração do lucro líquido de cada exercício social e na determinação do valor capital circulante líquido do balanço patrimonial.”

Segundo Marion (2012, p.131):

Os estoques são bens adquiridos ou produzidos pela empresa com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal de suas atividades. Também compreendem produtos acabados e produtos em processo de produção pela empresa e incluem matérias-primas e materiais aguardando utilização no processo de produção, tais como componentes, embalagens e material de consumo.

2.4.1 Introdução

Para Marion (2012, p.132):

A Lei nº 6.404/76 no seu art. 183 estabelecia que no balanço, os elementos do ativo seriam avaliados segundo os seguintes critérios:

II – os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior.

A Lei nº 11.638/07 alterou o art. 183 da Lei nº 6.404/76 no que tange aos critérios de avaliação do ativo:

I – as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo:

- a) Pelo valor de mercado ou valor equivalente, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e
- b) Pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito.

Os estoques constituem o principal item de ativo de muitas empresas e, dedica-se geralmente um tempo considerável à verificação dos estoques. Os auditores têm de se preocupar em determinar quantidades dos mesmos, assim como em conferir a exatidão dos cálculos referentes a seu valor. (CREPALDI, 2000, p.352)

Marion (2012, p.132) afirma que:

A aprovação do Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques pelo CPC está registrada na Ata da 35ª Reunião Ordinária do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, realizada no dia 8 de maio de 2009. O pronunciamento foi elaborado a partir do IAS 2 – Inventories (IASB) e sua aplicação, no julgamento do CPC, produz reflexos contábeis que estão em conformidade com o documento editado pelo IASB.

Segundo Marion (2012, p.132):

O CPC 16 (R1) estabelece o tratamento contábil para os estoques. A questão fundamental na contabilização dos estoques é quando o valor do custo a ser reconhecido como ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas. Proporciona a orientação sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesa em resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Também proporciona orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos estoques.

“O CPC 16 não trata de itens como o contrato de construção civil, instrumentos financeiros e ativos biológicos, cobertos por outros CPC específicos.” (MARION 2012, p.32)

“O valor do estoque é um importante indicador para apurarmos crescimento ou não das vendas, giro dos estoques, além de fornecer o custo do produto na apuração de importantes itens do resultado de um período.” (MARION 2012, p.131)

Dentro do tema estoque Gonçalves e Baptista (1998, p.139) afirmam que “mercadoria é o nome com o qual se designam todos os bens adquiridos por um estabelecimento comercial, para serem revendidos”.

Sobre o custo de aquisição dos estoques, Marion (2012, p.133), afirma:

Compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição (nova redação dada pela Revisão CPC nº1, de 8/1/2010)

As atividades que envolvem a área de estoques oferecem ao auditor excelentes oportunidades para ele desenvolver recomendações construtivas, visando o aprimoramento dos controles e redução dos custos da empresa (ALMEIDA, 2012).

Para Marion (2012, p.131), afirma:

O princípio contábil do Custo Histórico como Base de Valor prevê que os eventos contábeis sejam incorporados à empresa pelo seu valor histórico. Ocorre que não é incomum que valores de mercado dos estoques apontem valores inferiores que os registrados na contabilidade que os registrou pela aquisição ou produção.

2.4.2 Características dos estoques

Segundo Marion (2012, p.140), o CPC emitiu o Pronunciamento para Pequenas e Médias Empresas para utilização das mesmas. Essa norma, que se apresenta como síntese dos demais pronunciamentos publicados, não apresenta muitas diferenças significativas de adoção do CPC 16 entre as diferentes categorias de empresas.

Marion (2012, p.140) afirma ainda que, a principal diferença está nas técnicas admissíveis para avaliar os custos, na medida em que, além de ser permitida a utilização do custo-padrão ou do método de varejo, também harmoniza o custo dos estoques e admite a utilização do preço de compra mais recente, se este se aproximar do custo, ainda lembrando

que o CPC 16 não admite a adoção do preço de compra mais recente, a não ser que a diferença em relação aos métodos permitidos seja irrelevante.

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

- Determinar sua existência, que poderá estar na companhia, em custódia com terceiros ou em trânsito;
- Determinar se é pertencente à companhia;
- Determinar se foram aplicados os princípios de contabilidade geralmente aceitos, em bases uniformes;
- Determinar a existência de estoques penhorados ou dados em garantia;
- Determinar se estão corretamente classificados nas demonstrações financeiras e se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas.

Para Almeida (2010, p.193): “Os estoques são classificados no ativo circulante, entretanto, se existirem bens com prazo de realização superior a um ano, eles deverão ser registrados no ativo realizável a longo prazo”.

Crepaldi (2000) afirma:

Um procedimento, que as Normas de Auditoria dão como norma de auditoria geralmente aceita, é a observação dos estoques. Esse procedimento ajuda os auditores a atingirem vários objetivos, inclusive aqueles relativos à propriedade, quantidades, existência real e possibilidade de venda.

O estoque é um dos bens mais importantes de uma empresa. Mesmo estando no ativo circulante, não podemos esquecer que este estoque ainda está no supermercado ou no seu depósito, e, portanto ainda terá que ser vendido para se transformar em dinheiro para a empresa.

2.4.3 Avaliação dos Estoques

“Segundo o pronunciamento técnico CPC 16, os estoques devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor líquido realizável, dos dois o menor.” (ALMEIDA 2012, p.212)

“Segundo o CPC 16, o valor de custo do estoques 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.” (MARION 2012, p.133)

Attie (2011, p.406) afirma:

O princípio de contabilidade indica o custo como base de valor para a efetiva avaliação dos estoques, ou seja, entre o custo ou mercado, dos dois o menor. Dessa forma, o auditor deve apurar se a base que a companhia se propôs utilizar está realmente sendo seguida e corretamente aplicada.

Para Almeida (2010, p.196), os métodos mais utilizados para a valorização dos estoques são:

- Identificação específica – por esse método é identificado o custo incorrido individualmente de cada unidade. Ele é utilizado principalmente em empresas que trabalham sob o regime de encomenda. Na maioria dos casos é economicamente inviável o emprego desse método;
- UEPS ou LIFO – nesse método, as quantidades que ficam em estoques são valorizadas pelos primeiros custos unitários e as que saem são valorizadas pelos últimos custos unitários. Esse método não é aceito pelo pronunciamento técnico CPC 16;
- PEPS ou FIFO – 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;
- 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.

“O custo dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.” (MARION 2012, p.140)

Para Almeida (2012, p.206), as principais classes de estoques compreendem:

- Matérias-primas – bens comprados e destinados à produção;
- Produtos em processo – bens que estão em processo de produção;
- Produtos acabados – bens produzidos e destinados à venda;
- Mercadorias – bens comprados e destinados à venda.

Segundo Almeida (2012, p.212) “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”.

Sá (2007, p.327) afirma que, “os estoques abrangem o grupo que cientificamente, na Contabilidade, denominamos bens de venda.”

Marion (2012, p.142), afirma que:

O custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se tornarem-se total ou parcialmente obsoletos ou se seus preços de venda tiverem diminuído em relação aos valores registrados. O custo dos estoques pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o valor de custo dos estoques (write down) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera sejam realizadas com a sua venda ou uso.

Além disso, Almeida (2012) afirma que:

Os materiais e outros bens de consumo mantidos para uso na produção dos estoques não serão reduzidos abaixo do custo se for previsível que os produtos acabados em que eles devem ser incorporados sejam vendidos pelo custo ou acima do custo.

Para Crepaldi (2000, p.352), os objetivos dos auditores, com respeito ao exame dos estoques, compreendem o seguinte:

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

Segundo Sá (2007, p.327) “Como os estoques servem de base direta para o levantamento do redito, isto é, constituem peça importantíssima na apuração do lucro ou da perda, merecem sério exame.”

“Como regra geral, os estoques envolvem as contas de matérias-primas, produtos em processo, produtos acabados e matérias em trânsito ou importações em andamento” (ATTIE 2000, p.297).

Segundo Marion (2012, p.143):

Esse método consiste no valor líquido que a empresa obterá se tivesse que desfazer-se do ativo em uma situação normal, de continuidade do seu negócio. A palavra líquido reforça que a avaliação terá que considerar todos os custos necessários para baixar o ativo da empresa, incluindo, por exemplo, as incertezas de recebimentos em uma carreira de recebíveis.

“Para sermos mais precisos, é a entrada esperada pela venda menos todos os gastos incrementais previstos e despesas relativas ao acabamento, venda, entrega e cobrança do produto em questão.” (MARION 2012, p.143) apud (IUDÍCIBUS, 2009)

Além disso, Sá (2007, p.328) afirma que: “O objetivo importante de verificação dessa auditoria é o estoque físico, existente, confrontado com os registros, quer na escrituração analítica, quer no Razão Geral ou de Controle.”

“Quando a empresa possuir o registro periódico, não poderá adotar o critério de avaliação de estoque com base no custo médio (PN CST nº06/79)” (GRECO et al. 2006, p.186).

2.4.4 Inventário Físico

Para Crepaldi (2000, p.356) durante a realização do inventário físico, muitos auditores gostam de registrar em papéis de trabalho os comentários sobre os procedimentos empregados pelos clientes no levantamento, as condições em que se faz, e suas próprias impressões sobre as contagens. Esses comentários constituem evidência muito útil, para se formar uma opinião a respeito de estoques e para se fazerem sugestões construtivas ao cliente.

Para Marion (2012, p.145):

Os estoques tendem a ter grande importância das Demonstrações Financeiras. Sua correta mensuração é fundamental para formação do preço de venda, apuração do lucro, etc. Para maior evidência, as demonstrações Financeiras devem divulgar em suas notas explicativas as informações complementares aos dados financeiros, como, por exemplo, as políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, o valor dos estoques reconhecido com despesas, etc.

Segundo Greco et al. (2006, p.185):

O levantamento dos estoques de mercadorias para revenda (nas empresas comerciais), de matérias-primas e produtos elaborados e em elaboração (nas empresas industriais) é providência integrante dos procedimentos para a elaboração de Balanços e Apuração dos Resultados das pessoas jurídicas.

“Muitas vezes, nesses casos de observação de levantamento físicos, o auditor tem de aguçar seus sentidos e lançar mão de toda a sua argúcia para se certificar da exatidão das quantidades observadas.” (CREPALDI 2000, p.356)

Segundo Attie (1998, p.295) a área de estoques, constitui um dos maiores desafios aos auditores, pois geralmente envolve o ativo circulante de maior importância, e qualquer erro influi diretamente no resultado. Muito embora esse erro seja compensável quase de imediato, o exercício em exame estará incorreto, prejudicando o princípio de competência dos exercícios e, o resultado do ano e patrimônio líquido.

Almeida (2012, p. 213) afirma:

O inventário físico representa um procedimento de controle que visa apurar as responsabilidades das pessoas que custodiam bens da empresa. Esse procedimento é executado pela contagem física dos bens e confronto do resultado com os registros de estoques. Dessa forma, é recomendável que os participantes das contagens não sejam as pessoas responsáveis pela custódia dos estoques. Além disso, o inventário físico visa adequar os registros contábeis a 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 a 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 Sá (2007, p.336), “O livro de registro de inventários é obrigatório segundo a legislação tributária brasileira. No fim de cada exercício, nele devem estar transcritos os componentes do inventário final do exercício.”

Segundo Crepaldi (2000, p.356) alguns tipos de estoque a seguir enumerados podem apresentar problemas na avaliação:

- Grandes pilhas de material do tipo de carvão;
- Líquidos em tanques (principalmente os de forma horizontal ou cilíndrica);
- Grandes quantidades de peças pequenas;
- Trabalho em processo;
- Toras de madeira no rio.

Greco et al. (2006, p.185), afirma que em princípio, todas as pessoas jurídicas estão obrigadas a escriturar o Registro de Inventário e podem criar um modelo próprio (ficha, livro ou processamento eletrônico de dados), desde que apresente claramente as informações

necessárias para a administração e as mesmas exigidas pelas legislações comerciais e tributárias.

Para Marion (2012, p.145):

Um aspecto dos estoques que afeta a totalidade das empresas é a necessidade, independentemente do porte ou regime tributário, de manter e escriturar o Livro de Inventário, que refletirá a aplicação dos critérios do CPC 16, sendo uma obrigação prevista na legislação comercial, que impõe seu registro no Departamento Nacional de Registro do Comércio ou nas Juntas Comerciais.

“Devem ser identificados claramente os locais onde serão realizados os inventários físicos. Esse ponto é muito importante principalmente em companhias que têm diversos almoxarifados e fábricas em vários locais.” (ALMEIDA 2012, p.214)

Almeida (2012, p.214), afirma ainda que: “Devem ser descritas detalhadamente as classes de bens que estarão sujeitas à contagem física, de maneira a evitar que outros bens, como por exemplo, ativos fixos, sejam indevidamente inventariados.”

Sobre os dias e horários, Almeida (2012, p.214), “Devem ser estabelecidos previamente os dias e horários do início e término do inventário, bem como os horários de almoço e lanches.”

“Deve ser determinado, com certa antecedência (normalmente um mês), o pessoal que irá participar do inventário físico e suas respectivas responsabilidades.” (ALMEIDA 2012, p.214)

Segundo Almeida (2012, p.216):

Os setores de produção, de recepção de matérias-primas e de expedição de produtos acabados não deverão funcionar nos dias do inventário físico. Os fornecedores devem ser instruídos por escrito para não enviarem matérias-primas nos dias das contagens. Caso algum desses setores funcione, deverão ser tomadas medidas de controle visando evitar que produtos sejam inventariados em duplicidade ou que deixem de ser contados.

Para Crepaldi (2000, p.356), pode ser difícil determinar a natureza qualitativa do estoque. Pode-se dizer que certo material é produto químico de determinada espécie, ou que certa jóia tem um valor específico, que o auditor não pode nem negar. Embora não espere que ele seja perito em sua avaliação, podem surgir casos em que ele não pode confiar inteiramente em seus conhecimentos. Nesses casos, o melhor é contratar um especialista que possa dar a certeza a respeito da natureza do item de estoque.

Para Almeida (2012, p.214):

É importante que os participantes das contagens, principalmente o coordenador-geral e os coordenadores locais, tenham cópias dos layouts dos locais que serão inventariados, a fim de estabelecer as áreas sob a responsabilidade dos chefes de equipe e também para determinar a melhor forma de condução do inventário.

Do ponto de vista de Almeida (2010, p.199), caberia destacar que as instruções por escrito e o treinamento adequado do pessoal participante são pré-requisitos para que o inventário físico seja bem-sucedido. O primeiro passo deve consistir em inventariar os bens, depois confrontar os itens inventariados com os registros perpétuos de estoques e finalmente ajustar esses registros e o razão geral de estoques. Evidentemente que as diferenças anormais, entre o físico e os registros, deverão ser analisadas e investigadas.

Por se tratar de um dos ativos mais importantes o estoque deve ser mantido sempre em observação, porque qualquer lançamento ou conferência errada na hora do inventário poderá fazer diferença no final da atividade. Este erro poderá ser corrigido, mais isso pode afetar o resultado e o balanço patrimonial.

2.4.5 Contagem física

“A responsabilidade pela contagem física é da companhia, cabendo ao auditor a responsabilidade pelo acompanhamento e pela observação do levantamento físico dos estoques” (ATTIE 2011, p.405).

Segundo Attie (2011, p.404):

A contagem física é o meio pelo qual o auditor se satisfaz quanto à existência efetiva dos estoques. Não importa quão eficiente é o sistema de registro contábil dos estoques empregado pela companhia, a contagem física faz-se necessária para assegurar que o registro contábil reflita com propriedade a existência física.

Sá (2002, p.338), afirma que “as discrepâncias devem ser relatadas; o mesmo se fará em relação aos materiais obsoletos e àquelas que permanecerem longo tempo sem movimentação”.

Para Almeida (2010, p.202), alguns pontos devem ser observados na contagem física:

- Um inventariante não deve participar da primeira e da segunda contagem de um mesmo bem.
- Poderão ser utilizadas folhas de contagem em vez de etiquetas no caso de pequenos produtos (porcas, parafusos, etc.).
- O coordenador do inventario deve estar alerta para produtos em trânsito de um local para outro, em beneficiamento junto a fornecedores ou até mesmo estocado em armazéns de terceiros.
- Os produtos de lento movimento, estragados, obsoletos, etc. devem ser identificados, a fim de facilitar a avaliação dos estoques da data do encerramento do exercício social.
- Os produtos de terceiros em poder da empresa devem ser contados e o resultado das contagens confrontado com os controles extra contábeis. Eles não devem ser incluídos no inventário.

Para Attie (2011, p.408), afirma:

Durante a contagem física, o auditor tem poder de observação quanto à qualidade e quantidade dos estoques existentes. Muito embora o auditor não seja um perito em relação aos materiais, a observação é um dos procedimentos utilizados para a identificação de matérias em condições invendáveis ou em quantidades excessivas em relação ao poder de colocação no mercado pela companhia. O auditor deve estar alerta quanto à possibilidade de existência de materiais morosos, obsoletos, deteriorados, não devendo vacilar em fundamentar seu trabalho inclusive com inquirições ao pessoal responsável sobre as condições dos materiais que lhe pareçam anormais.

“Se o regime é de fichas, o trabalho é mais penoso.” (SÁ, 2002, p.338)

Para a obtenção de resultados melhores, se recomenda que o auditor disponha de conhecimento prévio dos itens componentes do inventário, critérios de avaliação dos estoques, do sistema de armazenamento, da existência de materias em poder de terceiros ou de terceiros em poder da companhia, que conheça os locais de estocagem, etc. (ATTIE 2011, p.405)

Na contagem física ao contrário do que muitos pensam a responsabilidade não é do auditor, mas sim da empresa que está sendo auditada. A contagem é o meio mais confiável de

se fazer a conferência de um estoque, que mesmo sendo muito bem controlado pode conter pequenos erros, que podem ser encontrados e corrigidos através da contagem.

2.4.6 Controle de Estoque

“Os registros sobre a movimentação dos estoques podem ser em fichas ou informatizados”. (SÁ 2007, p.347)

Segundo Sá (2002, p.327), “a verificação dos estoques, nos trabalhos de auditoria, é também ponto de vital importância”.

Ao se verificar os estoques devem ter em mente ainda as falsificações que podem advir de se colocar, como exemplo, em meio dos barris cheios alguns vazios, em caixas cheias haver algumas vazias, material obsoleto em caixas de materiais novos e outros procedimentos que na prática se realizam quanto às quantidades e existências físicas. (SÁ 2007, p.331)

Além disso, Sá (2007, p.331), afirma:

A fim de evitar qualquer possibilidade de o almoxarifado mancomunar-se com o estoquista na Contadoria, deve a empresa manter inspetores de estoques que se tornam tanto mais imprescindíveis quanto maior o número de almoxarifados e quanto maior o volume dos estoques.

“Na atualidade, acha-se bastante difundido o sistema informatizado. Nesse regime, os programas costumam manter sistemas, ou seja, vários registros decorrem a um só tempo.” (SÁ 2007, p.347)

CREPALDI (2000, p.358):

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. O sistema contábil deve ser projetado de maneira tal, que o fluxo de dados contábeis se faça paralelamente ao fluxo físico do estoque. Esse não deve ser despachado antes de serem aprovadas as vendas e autorizado o embarque. As faturas de compra não devem ser lançadas nem aprovadas para pagamento até que se verifique se os relatórios de recebimento conferem com os itens faturados. Os inventários são indícios de bom controle, assim como o são os procedimentos bem definidos para tratamento das transações não rotineiras, tais como venda de sucata ou de circunstâncias tais como falta de estoque.

“Os estoques merecem o maior cuidado, embora seja impraticável, na maioria das vezes, a verificação integral. Apela-se, então para os testes.” (SÁ 2007, p.327)

“Se o estoque é controlado por computadores, os princípios são os mesmos para o caso normal de fichas, ou seja, as atenções devem concentrar-se nas cautelas das entradas, das saídas e no saldo que por processo informatizado se obtém.” (SÁ 2007, p.331)

Segundo Greco et al.(2006, p.186), existem dois sistemas para controlar contabilmente os estoques:

- Sistema Periódico – adotado esse sistema, o registro contábil do estoque de mercadorias ocorrerá apenas no final dos exercícios, quando da contagem física das quantidades existentes. Nesse caso, as compras são registradas em conta específica, cujo saldo dirá o seu montante cumulativo, não sendo apurado o Custo das Mercadorias Vendidas após cada venda. No final do exercício é efetuado inventário físico do estoque existente (estoque final) e apurado o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), que será: valor de estoque inicial (Ei), somado ao valor das compras (Co), subtraído o valor do estoque final (Ef).
- Sistema Permanente – o sistema de inventário permanente consiste em contabilizar o custo das mercadorias ou produtos vendidos no ato da venda, permitindo que a empresa mantenha contínuo sobre entradas e saídas em quantidades e valores, conseqüentemente dispondo de informação atualizada dos estoques e do custo das vendas.

Sá (2002, p.328), afirma ainda que, “o volume dos estoques muito influi no procedimento dos auditores. Os objetivos centrais de verificação apontados devem sempre ser analisados em cada uma de suas fases.”

Sá (2007, p.347), afirma ainda que, “hoje, por exemplo, nos caixas de empresas já existem máquinas leitoras de códigos de estoques que ao mesmo tempo que registram as vendas e fazem o recebimento do dinheiro, acionam o estoque.”

“As devoluções de materiais e de produtos devem exigir um cuidado especial porque podem dar lugar a várias fraudes. O controle das devoluções deve ser tão exato quanto possível e obedecer a critérios rigorosos de exame.” (SÁ 2007, p.351)

Ainda segundo Sá (2007, p.352), “A simples apresentação de um recibo ou de uma fatura, sem que se faça acompanhar de uma nota fiscal, não é suficiente para atender às exigências fiscais. Nota fiscal e faturas devem estar sempre juntas na documentação de uma compra.”

Segundo Sá (2007, p.353):

Outro problema que deve merecer a atenção do auditor é o das mercadorias e dos produtos já vendidos e ainda não entregues aos clientes. É preciso que em tais casos, quando frequentes, exista um controle especial da empresa, como, por exemplo, as notas de expedição ou o critério somente de faturar mediante a expedição (o que nos parece correto e evita infração dos dispositivos da legislação referente ao imposto de consumo). Tais eventos, em razão de preços, necessitam ressalvas, se expressivos.

Para haver um bom controle de estoque, têm de haver bons controles internos, pessoas designadas a fazer este controle e deve haver acompanhamento de entradas e saídas de mercadorias. Através de uma contagem física é possível verificar se a quantidade física confere com a quantidade do sistema da empresa. E a empresa tem que fazer testes parecidos com que os auditores fazem para ter um bom acompanhamento do seu estoque.

3 METODOLOGIA

Segundo Prodanov e Freitas (2009, p.19), a metodologia pode ser definida como um elemento facilitador da produção de conhecimento, uma ferramenta capaz de auxiliar a entender o processo de buscas de respostas e o próprio processo de nos posicionarmos, com perguntas pertinentes.

Para 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 CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA

Esta pesquisa se caracteriza como pesquisa-diagnóstico, pois serão feitas tarefas práticas e análises do estoque do supermercado da Cooperativa Agrícola Água Santa Ltda. - COASA.

Para Rudio (2011, p.9) “Pesquisa, no sentido mais amplo, é um conjunto de atividades orientadas para a busca de um determinado conhecimento.”

Diehl e Tatim (2004, p.57), afirmam que a pesquisa-diagnóstico atrai alunos interessados na área de análise administrativa, já que esta apresenta um conjunto de técnicas e instrumentos de análise que permitem não só o diagnóstico, como também a racionalização dos sistemas.

Diehl e Tatim (2004, p.57), assim afirmaram:

Há muitas possibilidades de projetos que visam ao diagnóstico interno ou do ambiente organizacional, em todas as áreas, pesquisas que têm como meta diagnosticar uma situação organizacional geralmente não acarretam custos muito altos, mas são dificultadas pela questão da confidencialidade dos dados ou pela desconfiança do empresário, que tem de abrir informações para os estagiários

Ao se referir aos objetivos, caracteriza-se como pesquisa descritiva por se tratar de uma pesquisa com as informações já disponíveis, e que apenas necessitam de ajustes.

Para Diehl e Tatim (2004, p.54) a pesquisa descritiva tem por objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre as variáveis. São diversos os estudos que podem ser classificados como pesquisa descritiva, e uma de suas características mais significativas é a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como questionário e observação sistemática.

Segundo Marconi e Lakatos (2008, p.6), a pesquisa descritiva delinea o que é, e aborda quatro aspectos: descrição, registro, análise e interpretação de fenômenos atuais, objetivando o seu funcionamento no presente.

Prodanov e Freitas (2009, p.63), afirma que se trata de pesquisa descritiva quando o pesquisador apenas registra e descreve os fatos observados sem interferir neles. Visa também a descrever as principais características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

Também se trata de uma pesquisa descritiva por estudar e analisar as características de uma população e dos objetivos estudados.

Ao estudar o fenômeno, a pesquisa descritiva deseja conhecer a sua natureza, sua composição, processos que o constituem ou se realizam nele. Para alcançar resultados válidos, a pesquisa necessita ser elaborada corretamente, submetendo-se às exigências do método. (RUDIO, 2001, p.71)

“Nas pesquisas descritivas, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira sobre eles, ou seja, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisados.” (PRODANOV e FREITAS, 2009, p.63)

Quanto à abordagem do problema, por quantificar dados e haver cálculos, e ao mesmo tempo ter pesquisa teórica em livros se caracteriza como análise mista (quanti – quali).

Segundo Diehl e Tatim (2004, p.51) as abordagens qualitativas e quantitativas são estratégias diferentes pelas suas sistemáticas e, sobretudo, pela forma de abordagem do problema que constitui o objeto de estudo. É a natureza do problema, ou o seu nível de aprofundamento que determinará a escolha de um método.

A pesquisa quantitativa se caracteriza pelo uso da quantificação tanto na coleta quanto no tratamento das informações por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples, como percentual, média desvio-padrão, até as mais complexas como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc., com o objetivo de garantir os resultados e evitar algumas distorções de análise e de interpretação, possibilitando uma margem de segurança maior quanto às inferências. (DIEHL e TATIM, 2004, p.51)

Na mesma linha de pensamentos, Prodanov e Freitas (2009, p.80) afirmam que na pesquisa quantitativa se considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e também analisá-las. Requer o uso de recursos e de técnicas estatísticas (percentagem, média, moda, mediana, desvio-padrão, coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.).

“No desenvolvimento da pesquisa de natureza quantitativa, devemos formular hipóteses e classificar a relação entre as variáveis para garantir a precisão dos resultados, evitando contradições no processo de análise e interpretação”. (PRODANOV e FREITAS, 2009, p.80)

Sobre pesquisa qualitativa, Diehl e Tatim (2004, p.52) afirmam:

Os estudos qualitativos podem descrever a complexidade de determinado problema e a interação de certas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de dado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

Na opinião de Prodanov e Freitas (2009, p.81), na abordagem qualitativa, a pesquisa tem o ambiente como fonte direta dos dados. O pesquisador mantém o contato direto com o ambiente e com o objeto do estudo em questão, necessitando um trabalho mais intensivo de campo. Nesse caso, as questões estão sendo estudadas em um ambiente em que elas se apresentam sem qualquer manipulação intencional do pesquisador.

Ainda neste raciocínio Prodanov e Freitas (2009, p.81) dizem que:

A utilização desse tipo de abordagem difere da abordagem quantitativa pelo fato de não utilizar dados estatísticos como o centro do processo de análise de um problema, não tendo, portanto, a prioridade de numerar ou medir unidades. Os dados coletados nessas pesquisas são na realidade estudada. Preocupa-se muito mais com o processo do que com o produto.

No procedimento técnico, esta pesquisa se caracteriza como uma pesquisa documental por vir de documentos as principais fontes de informações.

Conforme explicam Marconi e Lakatos (2008 p.48-49):

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 de fontes primárias. Estas podem ser recolhidas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois.

Diehl e Tatim (2004, p.59) afirmam que a pesquisa documental se assemelha a pesquisa bibliográfica. A principal diferença entre as duas é a natureza das fontes. Na pesquisa bibliográfica utiliza-se fundamentalmente das contribuições de diversos autores sobre determinado assunto, na pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam tratamento analítico, ou que podem ser reelaborados de acordo com o objetivo do trabalho.

Pesquisa documental é a que estudamos tentando resolver um problema ou adquirir conhecimentos a partir do emprego de informações retiradas de materiais gráficos e sonoros. O objetivo desta pesquisa é recolher, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto, fato ou idéia. Engloba também todos os materiais escritos ou não, que podem servir como uma fonte de informação para a pesquisa científica. Podem ser encontrados nos arquivos públicos e particulares, assim como em fontes estatísticas compiladas por órgãos oficiais e particulares. (PRODANOV e FREITAS, 2009, p.64)

Sobre questionário, Marconi e Lakatos (2008, p.86) descrevem:

Questionário é um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador. Em geral, o pesquisador envia o questionário ao informante, pelo correio ou por um portador; depois de preenchido, o pesquisado devolve-o do mesmo modo. Junto com o questionário deve-se enviar uma nota ou carta explicando a natureza da pesquisa, sua importância e a necessidade de obter respostas, tentando despertar o interesse do recebedor para que ele preencha e devolva o questionário dentro de um prazo razoável.

Marconi e Lakatos (2008, p.86) afirmam ainda que “em média, os questionários expedidos pelo pesquisador alcançam 25% de devolução”.

A presente pesquisa também tem um aspecto de estudo de caso, pois segundo Prodanov e Freitas (2009, p.74) uma pesquisa se refere a um estudo de caso “quando envolve o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento.”

Para Diehl e Tatim (2004, p.61) o estudo de caso se caracteriza por um profundo e exaustivo estudo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante aos outros delineamentos.

Segundo Diehl e Tatim (2004, p.61):

O estudo de caso apresenta uma série de vantagens, o que faz com que se torne o delineamento mais adequado em várias situações. Suas principais vantagens são: o estímulo a novas descobertas, a ênfase na totalidade e a simplicidade dos procedimentos. Entre as limitações apresentadas pelo estudo de caso, a mais grave refere-se à dificuldade de generalização dos resultados obtidos. Por essa razão cabe lembrar que, embora se processe de forma relativamente simples, ele pode exigir do pesquisador nível de capacitação mais elevado que o requerido para outros tipos de delineamento.

Segundo Prodanov e Freitas (2009, p.74) o estudo de caso se refere ao estudo detalhado e profundo de um ou mais objetos. Pode permitir novas descobertas de aspectos que não foram os previstos inicialmente. Restringe-se o estudo a um objeto, que pode ser um indivíduo, uma família, um grupo, um produto, uma empresa, um órgão público, uma comunidade ou mesmo um país.

3.2 PLANO DE COLETA DE DADOS

“Chama-se de coleta de dados à fase do método de pesquisa, cujo objetivo é obter informações da realidade” (RUDIO, 2011, p.111).

Para Diehl e Tatim (2004, p.64), existem diversos instrumentos de coleta de dados que podem ser empregados para se obter informações. As técnicas de coleta devem ser escolhidas e aplicadas pelo pesquisador conforme o contexto da pesquisa, mas deve-se ter em mente que todas elas possuem qualidades e limitações, uma vez que são meios cuja eficácia depende de sua adequada utilização.

Segundo Marconi e Lakatos (2008, p.18), “a coleta de dados é a etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de se efetuar a coleta dos dados previstos”.

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

Para Prodanov e Freitas (2009, p.90), sobre a coleta de dados , quando for de posse do tema, devem ser procurados na biblioteca, através de fichários, catálogos, uma bibliografia sobre certo assunto, a qual fornecerá os dados essenciais para a elaboração do trabalho.

Segundo Marconi e Lakatos (2008, p.19):

São vários os procedimentos para a realização da coleta de dados, que variam de acordo com as circunstâncias ou com o tipo de investigação. Em linhas gerais, as técnicas de pesquisa são:

- Coleta documental.
- Observação.
- Entrevista.
- Questionário.
- Formulário.
- Medidas de opiniões e de atitudes.
- Técnicas mercadológicas.
- Testes.
- Sociometria.
- Análise de conteúdo.
- História de vida.

Esta pesquisa foi feita através de coleta documental, serão feitos testes no estoque do supermercado, e serão entregues questionários aos principais funcionários do supermercado, para através das respostas deste questionário fazer uma análise para saber como estão os controles internos da empresa.

3.3 ANÁLISE E TRATAMENTO DOS DADOS

Para Diehl e Tatim (2004, p.82), tanto na pesquisa de caráter quantitativa quanto na qualitativa, existe a necessidade de organizar os dados coletados para que possam ser

interpretados pelo pesquisador. Também existem instrumentos específicos de análise dos dados, que se ajustam aos diferentes tipos de pesquisa e do material colhido.

“O processo de análise de dados normalmente percorre os seguintes estágios: análise univariada, análise bivariada e análise multivariada, que são estudos a respeito de certos subgrupos.” (DIEHL e TATIM, 2004, P.83)

Na opinião de Prodanov e Freitas (2009, p.124) essa etapa representa o momento em que o pesquisador obtém os dados coletados por meio da aplicação de técnicas da pesquisa, usando alguns instrumentos específicos para o tipo da informação que deseja obter, de acordo com o objeto de pesquisa em análise. Esses dados, após o seu registro, são organizados e classificados em uma forma sistemática, passando pelas fases de seleção, codificação e tabulação, para caso de pesquisas quantitativas.

Rudio (2011, p.122-123) afirma:

Obtidos os dados, o pesquisador terá diante de si um amontoado de respostas, que precisam ser ordenadas e organizadas, para que possam ser analisadas e interpretadas. Para isto, devem ser codificadas e tabuladas, começando-se o processo pela classificação. Do ponto de vista do nosso estudo, a classificação é uma forma de discriminar e selecionar as informações obtidas, a fim de reuni-las em grupos, de acordo com o interesse da pesquisa.

“Análise e interpretação são duas atividades distintas, mas estreitamente relacionadas e, como processo, envolvem duas operações” (MARCONI e LAKATOS, 2008, p.21).

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

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

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

3.4 VARIÁVEIS

As variáveis pesquisadas com maior ênfase neste estudo foram: Contabilidade, Auditoria, Controle Interno e Estoques.

Sobre Contabilidade, Franco e Marra (2001, p.25), afirmam:

Contabilidade é a ciência – ou, segundo alguns, a técnica – destinada a estudar e controlar o patrimônio das entidades, do ponto de vista econômico e financeiro, observando seus aspectos quantitativos e qualitativos e as variações por ele sofridas, com o objetivo de fornecer informações sobre o estado patrimonial e suas variações em determinado período.

Para Perez Junior (1998, p.13):

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

O controle interno em uma organização representa os procedimentos, os métodos ou rotinas cujos objetivos são proteger os ativos, produzir os dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. Os dois primeiros objetivos representam controles contábeis e o último, controles administrativos. (CREPALDI, 2000.)

Para Almeida (2010, p.191) Os estoques são bens destinados à venda ou à fabricação, relacionados com os objetivos e as atividades da empresa. Eles são importantes na apuração do lucro líquido de cada exercício social e na determinação do valor capital circulante líquido do balanço patrimonial.

4 APRESENTAÇÃO DO RESULTADO

4.1 HISTÓRICO DA EMPRESA

A COASA tem sua origem a partir da Associação dos Agricultores da Comunidade Rural de Água Santa-RS, que surgiu em 1993 da união de um pequeno grupo de agricultores familiares que acreditaram no sonho de produzir e armazenar com mais qualidade, para tanto, encaminharam um projeto de armazenagem no valor de R\$ 103.000,00 ao FEAPER (Fundo Estadual de Apoio ao Desenvolvimento dos Pequenos Empreendimentos Rurais).

Com o objetivo de formalizar a entidade, a associação optou por utilizar a estrutura jurídica da COASA (uma antiga cooperativa que estava operacionalmente inativa). A partir desta decisão, aconteceu em 1994 a assembléia de reestruturação da COASA, com a eleição da primeira diretoria.

Neste mesmo ano, com a aprovação do projeto de armazenagem, as obras de construção civil foram iniciadas no Distrito Industrial de Água Santa. A construção contou com a colaboração de todos os associados, que em forma de mutirão, ajudaram na execução das obras.

A inauguração das instalações da COASA aconteceu no dia 1º de Abril de 1995 e se consolidou como uma conquista dos agricultores que se organizaram e acreditaram que podiam criar uma cooperativa no município de Água Santa para valorizar a produção agrícola.



Figura 1: Construção, inauguração e instalações atuais do silo da Coasa em Água Santa-RS.
Fonte: Cooperativa Agrícola Água Santa Ltda.

O Supermercado Coasa, localizado em Água Santa, surgiu em 1999 com o intuito de atender a demanda dos associados, oferecendo qualidade, bons preços e diversidade de produtos.



Figura 2: Supermercado Coasa. Vista externa e interna.
Fonte: Cooperativa Agrícola Água Santa Ltda.

Em 2006, visando melhorar ainda mais o atendimento aos associados, a cooperativa instalou duas unidades de recebimento de grãos no interior de Água Santa, uma em Santo Antônio dos Pinheirinhos e outra no distrito de Engenho Grande.

Neste mesmo ano expandiu sua área de atuação para o município vizinho de Santa Cecília do Sul com a aquisição de uma unidade de recebimento de grãos.



Figura 3: Silos dos Pinheirinhos, Engenho Grande e Santa Cecília do Sul-RS.
Fonte: Cooperativa Agrícola Água Santa Ltda.

No ano de 2008 a cooperativa adquiriu uma unidade de recebimento de grãos localizada às margens da BR 285, no município de Gentil-RS, atingindo uma região com excelente potencial de negócios. Junto a este investimento, a COASA alugou o antigo Posto do Gordo, hoje, Posto de Combustíveis COASA.

Em 2009 aconteceu a inauguração da Agropecuária COASA, loja que fornece produtos para a produção leiteira, medicamentos veterinários, rações, concentrados e ferragens para atender as necessidades dos clientes e associados.



Figura 4: Silo e posto de combustíveis em Gentil–RS e agropecuária em Água Santa-RS.
Fonte: Cooperativa Agrícola Água Santa Ltda.

Através de parceria com a Central União, a COASA passou a atuar em 2009 no município de Ciríaco conquistando assim mais associados e ampliando a área de atuação.

Em 2012, foram adquiridas duas unidades de recebimento de grãos uma em Cruzaltinha, município de Ciríaco e outra em Caseiros.



Figura 5: Silos de Ciríaco, Cruzaltinha e Caseiros-RS.
Fonte: Cooperativa Agrícola Água Santa Ltda.

Em 2013, a COASA inova nos negócios, através da construção de uma Fábrica de Rações para bovinos leiteiros.

E neste ano adquiriu uma Unidade de recebimento de Grãos em Laranjeira, interior de Marau.



Figura 6: Fábrica de rações e silo de Marau-RS.

Fonte: Cooperativa Agrícola Água Santa Ltda.

Atualmente, a COASA possui 2.026 associados em dia. Seu quadro de funcionários conta com 133 colaboradores.

O Supermercado conta com 13 funcionários divididos nas tarefas de: compras, almoxarifado, controle de estoque, financeiro, açougue, fruteira, repositor e motorista.

MISSÃO

Contribuir na construção do desenvolvimento sustentável, com cooperação econômica e social, através dos processos de produção, industrialização e comercialização.

VISÃO

Ser uma cooperativa agropecuária referencia na relação com os associados.

PRINCÍPIOS

- Comprometimento
- Credibilidade
- Democracia
- Empreendedorismo
- Ética
- Profissionalismo
- Respeito ao humano
- Transparência

4.2 FUNCIONAMENTO DOS ESTOQUES NA EMPRESA

O ciclo operacional do estoque do supermercado começa quando há a compra de alguma mercadoria. O setor de compras se centraliza em uma pessoa, que é a responsável por consultar os repositores, e o relatório do sistema sobre a falta de mercadorias.

Nesse contexto, Sá (2002, p.348), afirma “Um bom sistema de compras existe quando há um serviço destinado ao seu controle com um competente encarregado, pessoal apto e rotinas eficientes que protejam a empresa contra maus investimentos em compras ou desvios”.

No almoxarifado, trabalham duas pessoas responsáveis pelo recebimento e lançamento das notas fiscais e posteriormente o controle de estoque. Uma dificuldade na conferência da nota fiscal é a falta de uma ordem de compra que poderia ser feita pelo comprador, para poder analisar esta ordem com a nota. Então são somente conferidas as mercadorias físicas com a nota fiscal, ficando aberta a oportunidade de o vendedor mandar coisas a mais do que foi comprado ou mercadorias desnecessárias para o supermercado.

A maior dificuldade de controle está na parte das saídas das mercadorias. Um exemplo são as mercadorias para uso e consumo. Como a Cooperativa tem várias filiais, muitas pessoas vêm ao supermercado diariamente a procura de mercadorias para levar até seus locais de trabalho. O problema é que nem todos pegam a ordem de consumo com a administração da Cooperativa e repassam ao setor de almoxarifado (que é o responsável pelo lançamento dessas notas). Muitas vezes são pegadas as mercadorias e anotadas com algum funcionário do supermercado, deixando para fazer a nota posteriormente.

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

No departamento de vendas, as vendas das mercadorias em geral são feitas pelas operadoras de caixas. São três computadores aptos para fazer isso, sendo que dois funcionam diariamente e o outro é reservado para dias de maior movimentação. No momento as três operadoras são novas, e não conhecem bem as mercadorias disponibilizadas pelo supermercado, tendo dificuldade em passar as mesmas pelo caixa. Há outros tipos de vendas sendo feitas no supermercado. O supermercado participa de licitações para a escola municipal e a escola estadual do município. Essas vendas são feitas por um funcionário do almoxarifado, e depois entregue nas escolas.

Há ainda as vendas de mercadorias para eventos que acontecem no município. Essas vendas não são centralizadas, sendo feitas algumas vezes pelas operadoras de caixa, outras pelo pessoal do almoxarifado e ainda pelo responsável de compras. Ainda outras vezes primeiro é entregue as

mercadorias, para depois ser feita a nota fiscal de venda. Nesse tipo de venda já foram encontradas diversas distorções, de mercadorias que não constavam na nota fiscal e foram entregues, ou de diferenças das que foram entregues com as da nota fiscal.

A última operação antes de a mercadoria chegar ao consumidor final é a entrega. Quando acompanhada do cupom ou nota fiscal essa operação não trás problemas. Mas nem sempre isso ocorre, sendo que algumas vezes o motorista sai com as mercadorias antes de ser efetuada a venda, deixando uma brecha para eventuais erros.

“É de fundamental importância a utilização de um controle adequado sobre cada sistema operacional, pois dessa maneira atingem-se os resultados mais favoráveis com menores desperdícios” (CREPALDI 2004, p.79).

A partir das operações citadas anteriormente pode ser fixada em uma área de fácil visão para os funcionários que trabalham diretamente nisso, um quadro de atividades que devem ser exercidas por cada um.

Quadro de atividades do Supermercado Coasa	
<u>COMPRAS/FATURAMENTO</u>	
Coleta de preços com fornecedores, para comprar com o melhor preço possível. Não deixar faltar mercadorias, principalmente as de primeira necessidade Fazer as ordens de compra e distribuir aos repositores. Enviar as ordens de compra ao setor de almoxarifado. Faturar as notas de entrada com toda atenção para evitar prejuízos ou preços que não cubram as despesas do supermercado. Envio das notas fiscais já faturadas para a contabilidade. Remeter vendedor ao setor de almoxarifado para verificar se há trocas.	
<u>REPOSITORES</u> Preencher as ordens de compra com mercadorias em falta, e entregar ao responsável pelas compras. Conversar com o responsável pelas compras e faturamento sobre a mudança de preços. Cuidar datas de vencimento das mercadorias para evitar prejuízos. Quando houver trocas repassar essas ao almoxarifado.	<u>ALMOXARIFADO</u> Conferir a nota fiscal com a ordem de compra no momento da entrega das mercadorias Conferência da nota fiscal de entrada com muita atenção para evitar falhas. Fazer notas de devolução para fornecedores. Notas de devoluções para clientes. Transferências entre filiais. Lançamento das notas de entrada. Novos cadastros de mercadorias. Conferir estoques de carnes e frutas mensalmente. Conferir listagens de estoque semanalmente e apurar os erros e falhas com o setor de compras. Vendas para eventos, e outras saídas de mercadorias. Envio de boletos ao setor financeiro. Fazer trocas junto aos vendedores.

Quadro 1: Atividades do Supermercado Coasa.

Fonte: Dados primários.

Ao visualizarem esse quadro, os funcionários irão saber que tem determinadas funções dentro do supermercado para seguir e que isso funciona como um sistema, em que cada um tem que fazer a sua parte para que os outros não sejam prejudicados por funções não cumpridas anteriormente.

4.3 AVALIAÇÕES DO CONTROLE INTERNO

Para poder avaliar o controle interno do Supermercado Coasa, aplicou-se um questionário (apêndice A), para sete funcionários, que trabalham diariamente ligadas ao controle interno, sobre nas operações corriqueiras do dia a dia e sobre o uso do sistema nos controles de estoque.

Sá (2007, p.105) afirma que: “como elemento auxiliar do planejamento em auditoria, a avaliação de controles internos é parte de relevante importância.”

A seguir serão apresentadas as questões do questionário com seus respectivos comentários. Serão comentadas as questões que apresentam maior relevância para o supermercado.

Na questão 2: Qual a periodicidade de treinamentos realizados pela empresa?

As sete pessoas entrevistadas responderam que a empresa realiza treinamentos semestralmente, e num contexto geral em todas as empresas deveria ser feito isso, pois por mais conhecimento que as pessoas tenham, elas devem estar sempre se atualizando, para estar sempre acompanhando o mercado de trabalho.

Na questão 6: Existe um serviço de compras organizado? Se sim, como funciona?

57,14%, ou seja, 4 pessoas responderam que a empresa não possui um serviço de compras organizado, e isso dificulta muito o controle de estoque, vendo que o setor de compras é um dos primeiros do ciclo operacional, comprometendo o restante das operações.

Segundo Sá (2007, p.128) “É preciso analisar circunstâncias para poder julgar a qualidade dos controles internos. Existem critérios aplicáveis com sucesso em algumas empresas e que não se adaptam a outras.”

Na questão 12: São levantados inventários físicos anuais? Existem listagens periódicas?

57,14% das pessoas disseram que são feitos inventários físicos anuais, tendo em vista que foi realizado um, em julho de 2013. O restante 42,86% afirmaram que não, tendo em vista

que havia mais de três anos desde o último inventário realizado. Mas são feitas semanalmente listagens de controle de estoque para averiguar a existência de erros, ou lançamentos de notas de entradas e saídas erradas.

Na questão 13: As diferenças de estoque são relacionadas?

As sete pessoas questionadas afirmaram que são relacionadas. Isso acontece diariamente no Supermercado Coasa, em que quando se acha alguma irregularidade é conversado e investigado sobre o que se trata essa diferença. Se tratando de notas de entrada lançadas erradas, são corrigidas, ou se tratando de uma venda errada, esta é investigada sobre o porquê teve a saída incorreta para poder se fazer o ajuste.

Na questão 18: Qual o setor no qual são encontradas as maiores diferenças?

42,86% das pessoas responderam que é no açougue que se encontram as maiores diferenças de estoques, 28,57% que era no setor de alimentícios e os outros 28,57% responderam que é nas bebidas. Quanto à parte do açougue é por se tratar de um local onde se deve ter experiência sobre o assunto, e o atual açougueiro não tem, e é perdida muita carne ao fazer os cortes. E quanto à parte das bebidas essa diferença pode ocorrer com as vendas para eventos, já mencionadas anteriormente, em que muitas vezes sai à mercadoria antes de ser efetuada a venda, ou a venda e a entrega são distintas.

Na questão 19: Os materiais obsoletos e inadequados são relacionados?

Todos os entrevistados afirmaram que esses materiais e mercadorias não são relacionados, o que deveria ser, porque essas mercadorias paradas são o dinheiro da empresa que está lá parado e até pode estar sendo desvalorizado.

Na questão 22: Já percebeu alguma possibilidade de desvio dos estoques? Por quê? Como?

57,14% das pessoas responderam que já perceberam possibilidades de desvio dos estoques, talvez não por roubo, mas existem informações que os funcionários, por exemplo, ao fazer lanches, consomem as mercadorias do supermercado e não as passam no caixa. Outras vezes pegam mercadorias para uso e consumo e não passam para o pessoal do almoxarifado para ser feita nota. E também ao danificar mercadorias ou perceber que está vencida o pessoal da reposição não dá o devido lugar a essas mercadorias, algumas vezes jogando diretamente fora sem avisar os responsáveis pelo almoxarifado.

Sá (2002, p.327), afirma, “a verificação dos estoques, nos trabalhos de auditoria, é também ponto de vital importância”.

Questão 27: Os estoques pertencentes à empresa, mas depositados em poder de terceiros, são adequadamente controlados?

As sete pessoas que responderam o questionário afirmaram que são bem controlados, apesar de nem sempre ocorrer dessa maneira. Quando são entregues botijões de gás nas casas dos clientes, muitas vezes o botijão vazio não volta para a empresa. Quando são levadas bebidas em eventos de comunidade ou para outros clientes, estes ficam de entregar os cascos depois, acabam não entregando e o funcionário que levou também não cobra o cliente para devolver, vezes por esquecimento, outras por falta de responsabilidade. Nesse caso o que poderia ajudar no controle de estoque, seria fazer a venda destas mercadorias para o cliente, passando assim a responsabilidade da devolução para ele, caso contrário teria que pagar pelas mesmas.

Na questão 29: Os sistemas de avaliação sofrem adequada revisão, para evitar distorções?

57,14% dos entrevistados responderam que sim, e isto deve ser levado em conta, uma vez que problemas de distorções de preços de venda são encontrados semanalmente nos caixas do supermercado. Esses erros podem causar prejuízos para o supermercado, por exemplo, com uma mercadoria com preço de venda menor que o custo que saia diversas vezes no dia e não seja identificado logo.

Na questão 32: Como você considera o estoque do supermercado?

Todos responderam que o almoxarifado poderia ser melhor organizado, ocupando melhor os espaços disponíveis para o armazenamento das mercadorias, e evitando comprar mercadorias com pouco giro em quantidades grandes.

Na questão 33: Em sua opinião o que motiva a falta de mercadoria quando ela ocorre?

57,14% dos entrevistados responderam que a falta de planejamento nas compras é o principal motivo pela falta de mercadorias no supermercado;

14,29 afirmaram que é a falta de atenção com o estoque disponível;

E 28,57% responderam que a diferença entre o estoque físico e o do sistema é o principal entrave.

Para Attie (2011, p.191) “a importância do controle interno fica patente a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto.”

4.4 CONTAGEM FÍSICA DO ESTOQUE

Para analisar o controle de estoque do Supermercado Coasa foi realizada uma contagem física intencional com duzentos e vinte itens aleatórios. A relação desses itens pode ser vista no apêndice B.

A seguir serão mostrados no quadro 2 os itens em que mais se observou diferenças entre o estoque físico e o relatório contábil, e após serão analisados os mesmos. Os demais itens da contagem física do estoque estão descritas no apêndice B.

CÓDIGOS MERC.	DESCRIÇÃO MERCADORIAS	QUANT. FÍSICA	QUANT.REL . CONTÁBIL	DIFERENÇAS FÍSICAS	CUSTO UNIT.R\$	CUSTO DIFERENÇAS R\$
18231	Extrato tomate elefante 340gr	99	91	8	2,12	16,96
12495	Assadeira marinex ret.fun. c/tpa gd 6538	3	4	-1	28,04	28,04
18413	Massa Isabela ninho largo 500g	23	15	8	2,28	18,24
26521	Canjica yoki cristal 500gr	23	12	11	1,36	14,96
39401	Pilha Panasonic recarregável pequena	7	5	2	17,84	35,68
39401	Pilha Panasonic recarregável pequena	7	5	2	17,84	35,68
37535	Alcool flop's 1lt 92,8%	16	49	-33	3,86	-127,38
20374	Sodabel pote 1kg	69	83	-14	9,83	-137,62
18884	Extrato tomate elefante 880gr	103	118	-15	4,18	-62,70
28749	Sabão pó Omo mult. Active clan azul 2kg	46	54	-8	10,87	-86,96
18609	Arroz prato fino t1 5k	74	97	-23	11,19	-257,37
18208	Açucar alto alegre 5kg	73	87	-14	6,88	-96,32
19483	Açucar cristal gasparin 5	227	283	-56	6,64	-371,84
19546	Refri coca cola 2lt	1267	1396	-129	3,53	-455,37
21556	Cerveja itaipava latão 473ml	152	236	-84	1,86	-156,24
19554	Cerveja Brahma choop 600ml	63	88	-25	3,33	-83,25
Valor total das diferenças apresentadas					R\$ - 2.877,95	

Quadro 2: Amostra da contagem de estoque.

Fonte: Dados primários.

Para Marion (2012, p.131), “O valor do estoque é um importante indicador para apurarmos crescimento ou não das vendas, giro dos estoques, além de fornecer o custo do produto na apuração de importantes itens do resultado de um período.”

Pela amostra intencional dos 220 (duzentos e vinte) itens inspecionados na contagem, 134 (cento e trinta e quatro) itens apresentam diferenças, isto representa erros de

aproximadamente 60,91%. Dos 134 itens que apresentaram diferenças, apenas 17 itens têm diferenças para mais quantidade física em relação ao relatório contábil, enquanto 117 apresentam diferenças para menos quantidade física em relação ao relatório.

Pelo resultado apresentado em uma pequena amostra, se percebe que há uma diferença considerável de valores. Estes valores podem comprometer o resultado final da empresa, e ainda pode se tornar um problema com o fisco.

Nos 220 tipos de mercadorias que foram conferidas o valor de diferença entre o estoque físico e o relatório contábil é de R\$ 2.877,95 reais de prejuízo para o supermercado.

Das diferenças apresentadas, muitas delas se dão em mercadorias que tem maior saída em fardos ou caixas fechadas. Estas mercadorias também estão propícias a serem entregues aos clientes antes de ser dado baixa no sistema, podendo ser esquecidas depois. E também pode ocorrer um erro ao ser passado no caixa pela quantidade errada.

Das mercadorias contadas a que mais apresentou diferenças foi o refri coca cola 2 lt., o qual se averiguou uma diferença de 129 unidades, o que equivale a um prejuízo de R\$ 455,37 reais. Essa diferença pode ocorrer tanto no recebimento errado quando nas vendas dessa mercadoria, sendo sua saída por várias vezes é efetuada em fardos, que hora são fornecidas com 4 unidades e outras com 6.

Segundo Sá (2007, p.127), “a preocupação do auditor com os controles liga-se, diretamente, às potencialidades de riscos, ou seja, erros que podem ocorrer e que escapam a um tradicional exame de controles porque não se ligam a eles.”

Outra mercadoria que apresentou diferença considerável foi o açúcar cristal gasparin 5 kg, em que no relatório contábil havia 283 unidades, sendo encontradas apenas 227 na contagem. Essa diferença corresponde a R\$ 371,84 reais de prejuízo para o supermercado.

Outras mercadorias que apresentaram grande diferença foram: o arroz prato fino T15kg com 23 unidades a menos que o apresentado no relatório contábil; cerveja itaipava latão 473 ml 84 unidade de diferença; sodabel pote 1kg em que as diferenças totalizaram um prejuízo de R\$ 137,62 reais e o álcool flop's 1lt 92,8% em que faltaram 33 unidades.

Dentre as mercadorias em que foram encontradas mais quantidades físicas do que as que haviam no relatório contábil, as maiores foram: canjica yoki cristal 500gr com 11 unidades; extrato tomate elefante 340gr com 8 unidades e massa Isabela ninho largo 500gr, também com 8 unidades.

Oitenta e seis mercadorias apresentadas não mostraram nenhuma diferença.

4.5 SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

Através deste trabalho, foram apresentadas algumas sugestões e recomendações para o melhor desenvolvimento do trabalho no Supermercado Coasa.

Com base nas respostas apresentadas no questionário realizado, observou-se que deve haver um maior treinamento para os funcionários que começam a trabalhar com a equipe. Esses colaboradores novos muitas vezes começam sem experiência alguma na área, e demoram a receber esse treinamento. Muitas vezes a solução seria fazer um trabalho em grupo com todos, e cursos individuais para cada função do supermercado.

Deve-se verificar porque todos os questionados responderam que o almoxarifado poderia ser melhor organizado. Se o almoxarifado apresenta boas condições de trabalho, se o espaço para a armazenagem das mercadorias é adequado, ou se há excesso de mercadorias nele.

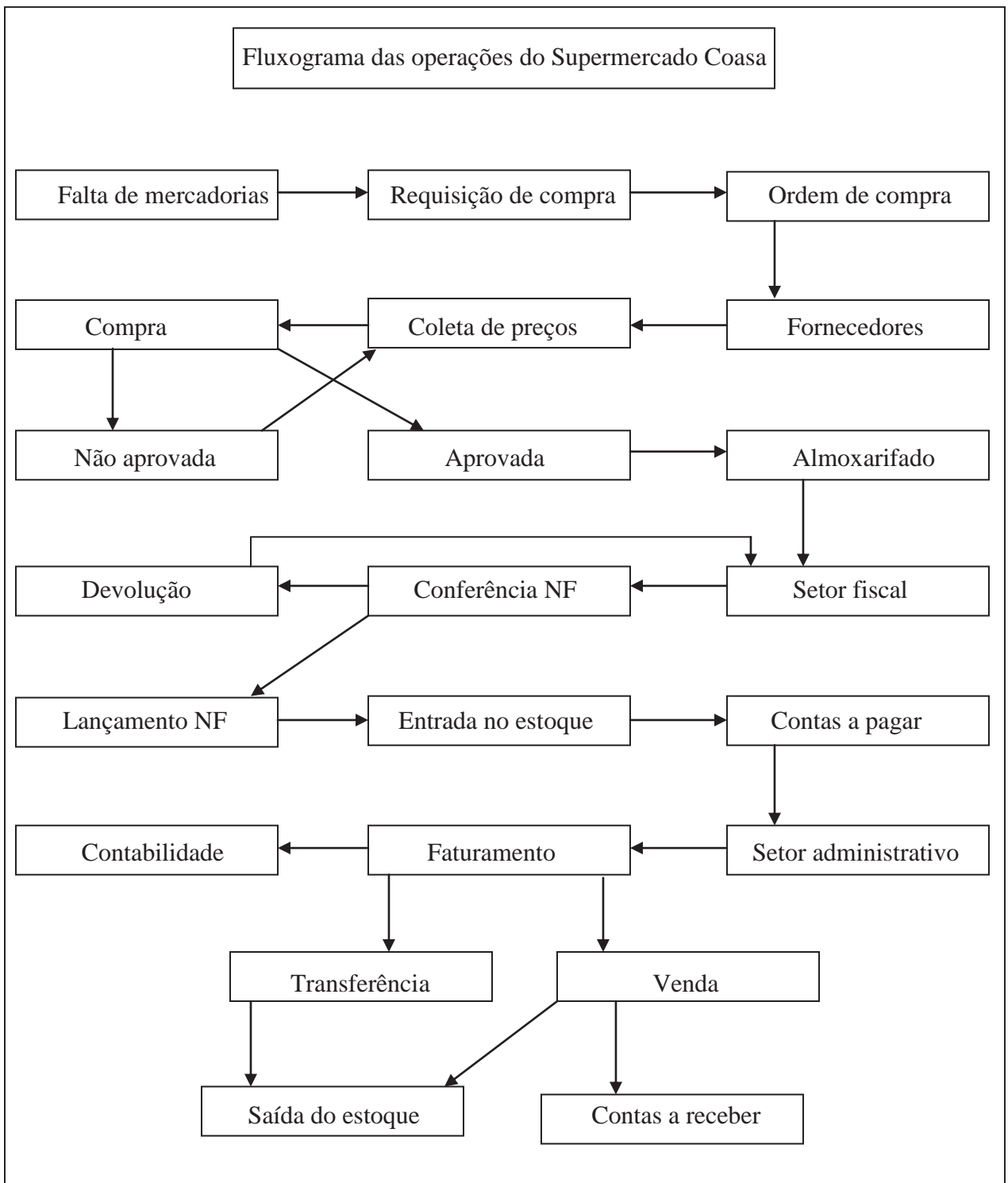
Deveriam que sejam feitos inventários físicos anuais. No momento estão sendo feitas listagens periódicas, mas nem sempre aparecem todos os erros ou fraudes nessas listagens. Porém, esse inventário deve ser bem elaborado e organizado, para não haver falhas e comprometer o resultado final.

Como se averiguou há muitas diferenças de estoque físico. Primeiramente deve ser analisado porque há tanta diferença, se essa é causada na entrada de mercadorias, no decorrer das operações, ou na saída. Em seguida ver em que setor de mercadorias estão às maiores diferenças. Deve-se investigar e corrigir esses erros e diferenças, e após isso deve ser cobrado dos funcionários responsáveis por cada setor quando aparecerem novas irregularidades.

Começar a relacionar os materiais obsoletos e outros de pouca venda, para não serem mais comprados. Muitas vezes é nessas matérias que está o dinheiro que falta para a empresa comprar algo diferente ou maior quantidade em mercadorias que tenham maior saída. Devem ser feitas promoções, quando possível sempre a vista, para através deste “problema” poder encontrar uma solução para arrecadar dinheiro em curto prazo.

Também deve ser mais bem controlado os estoques do Supermercado Coasa que estão em poder de terceiros. Devem ser nomeados funcionários para serem responsáveis pelas saídas de mercadorias. Esses devem fazer as notas e controlar as mercadorias que vão ser vendidas e também as que vão ser emprestadas.

Com base nas recomendações anteriores, foi apresentado um fluxograma para ser usado e melhor organizado o andamento das atividades no Supermercado Coasa.



Quadro 3: Fluxograma do Supermercado Coasa.
Fonte: Dados primários.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho abordou aspectos internos do Supermercado Coasa, sobretudo no controle de estoques. Averiguou-se que existem normas e que a empresa tem um sistema de trabalho interno. Talvez o que falta seja uma cobrança mais rígida para que essas normas realmente funcionem.

Foram grandes as diferenças encontradas quando realizada a contagem física de algumas mercadorias do estoque. As mesmas serão conferidas com a administração do supermercado para ajustes, e após isso serão conferidas mais vezes para ver o que realmente está acontecendo.

Também foram apresentadas sugestões e recomendações, sobretudo a partir das dificuldades encontradas no controle dos estoques existentes. Essas poderão ser utilizadas pela administração para o melhor andamento das atividades internas.

Foi sugerido ainda um fluxograma para as atividades internas, onde esta especificado os trabalhos em grupo e individuais para que cada colaborador saiba o que é de responsabilidade própria dele.

Com base em livros de auditoria, também se observou que a empresa deve ter um cuidado maior sobre mercadorias que estão mais propícias a desvios. Devem ser muito bem controladas as mercadorias emprestadas, mercadorias que os clientes e também os funcionários possam comer e não serem passados no caixa, e as que são usadas pelos funcionários para consumo da empresa. Conclui-se que todos os objetivos traçados inicialmente foram alcançados com êxito, cabe também um agradecimento a direção da

Cooperativa, pois todas as informações necessárias para o melhor andamento deste trabalho foram disponibilizadas.

Com a manutenção dos procedimentos já existentes e a utilização dos mencionados neste trabalho, pode-se conseguir um melhor aproveitamento das atividades internas, sobretudo nas de controle de estoque, obtendo melhores resultados futuros, sempre buscando o crescimento e fortalecimento do Supermercado Coasa.

Os controles internos não estão gerando informações precisas aos gestores do supermercado Coasa, pois vários problemas são encontrados constantemente no controle interno e no controle de estoque do mesmo.

Desta forma, conclui-se que este trabalho atingiu todos os objetivos propostos inicialmente. Identificou-se como são gerenciados os estoques na empresa, e verificou-se que as normas e procedimentos dos controles internos não estão sendo obedecidas normalmente.

Foram realizadas avaliações e análises sobre os estoques, através de questionário e foi efetuada uma contagem física de algumas mercadorias. Também foram apresentadas sugestões e recomendações para implantação de novos controles internos na área de estoques, que proporcionem relatórios gerenciais e operações cada vez mais confiáveis para melhorias neste setor.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria:** Um curso moderno e completo. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ALMEIDA, _____. **Auditoria:** Um curso moderno e completo. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- ATTIE, William. **Auditoria:** Conceitos e Aplicações. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- ATTIE, _____. **Auditoria:** Conceitos e Aplicações. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil:** Teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2000.
- CREPALDI, _____. **Contabilidade Gerencial:** Teoria e Prática. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas:** métodos e técnicas. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil:** Normas de Auditoria, Procedimentos e papéis de trabalho, Programas de Auditoria, Relatórios de Auditoria. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- GONÇALVES, Eugênio Celso; BAPTISTA, Antônio Eustáquio. **Contabilidade Geral:** De acordo com o programa oficial para concurso público de auditor fiscal da Receita Federal (AFRF). 4.ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- GRECO, Alvíso Lahorgue; AREND, Lauro; GÄRTNER, Günther. **Contabilidade:** Teoria e Prática Básicas. São Paulo: Saraiva, 2006.
- 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. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica.** 7.ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- MARION, _____. **Normas e práticas Contábeis:** Uma introdução. São Paulo: Atlas, 2012.
- PADOVESE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial:** Um enfoque em sistema de informação contábil. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- PADOVESE, _____. **Controladoria Básica.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de Demonstrações Contábeis: Normas e procedimentos.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa do trabalho acadêmico.** Novo Hamburgo-RS: Feevale, 2009.

RUDIO, Franz Victor. **Introdução ao projeto de pesquisa científica.** 38.ed. Petrópolis-RJ: Vozes, 2011.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria.** 10.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SÁ, _____. **Curso de Auditoria.** 10.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SÁ, _____. **Teoria da Contabilidade.** 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

APÊNDICE

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO SOBRE O CONTROLE DO ESTOQUE DO SUPERMERCADO DA COOPERATIVA AGRÍCOLA ÁGUA SANTA LTDA – COASA.

1) Quanto tempo você tem de empresa?

() Menos de 1 ano () Entre 1 e 2 anos () Entre 2 e 3 anos () Mais de 3 anos

2) Qual a periodicidade de treinamentos realizados pela empresa?

() Mensal () Semestral () Anual () Não realizou nenhum

3) São feitas ordens de compra?

() SIM () NÃO

4) As ordens de compra são aprovadas? Quem as Aprova?

() SIM () NÃO

5) Existe algum critério para o estabelecimento de estoques mínimos e máximos? Qual?

6) Existe um serviço de compras organizado? Se sim, como funciona?

() SIM () NÃO

7) Existe uma seção ou departamento responsável pela manutenção dos estoques?

() SIM () NÃO

8) Tem um responsável ou um almoxarife?

() SIM () NÃO

9) Quem é o responsável?

10) O almoxarifado mantém fichas de estoques e de valores?

() SIM () NÃO

11) Todos os artigos comprados passam pelo almoxarifado?

() SIM () NÃO

12) São levantados inventários físicos anuais? Existem listagens periódicas?

13) As diferenças de estoque são relacionadas?

() SIM () NÃO

14) Quem as aprova?

15) Como são ajustadas?

16) Fazem-se investigações sobre as diferenças?

SIM NÃO

17) Qual a percentagem delas, face ao valor do último inventário?

18) Qual o setor no qual são encontradas as maiores diferenças?

19) Os materiais obsoletos e inadequados são relacionados?

SIM NÃO

20) Existem instruções escritas adotadas para a contagem dos estoques?

SIM NÃO

21) Os inventários são conferidos e revisados?

SIM NÃO

22) Já percebeu alguma possibilidade de desvio dos estoques? Por quê? Como?

23) São relacionados os materiais sem movimentação?

SIM NÃO

24) Os controles existentes são adequados para assegurar que todos os estoques sejam incluídos nos inventários?

SIM NÃO

25) Estoques já faturados, mas não entregues, são contados e, depois, segregados?

SIM NÃO

26) Estoques entrados desacompanhados da Nota Fiscal do fornecedor são identificados e segregados?

SIM NÃO

27) Os estoques pertencentes à empresa, mas depositados em poder de terceiros, são adequadamente controlados?

SIM NÃO

28) As baixas são precedidas de cuidados apropriados para evitar desvios?

SIM NÃO

29) Os sistemas de avaliação sofrem adequada revisão, para evitar distorções?

SIM NÃO

30) Os estoques estão armazenados em locais seguros, havendo adequada proteção contra roubos e interferência do tempo (chuva, sol e vento)?

SIM NÃO

31) Os registros de entrada e saída são periodicamente conciliados com as existências e com a contabilidade?

SIM NÃO

32) Como você considera o estoque do supermercado?

Organizado Desorganizado Poderia ser melhor

33) Em sua opinião o que motiva a falta de mercadoria quando ela ocorre?

Falta de planejamento de compras.

Falta de atenção com o estoque disponível.

Diferença entre o estoque físico e o existente no sistema.

APÊNDICE B – CONTAGEM FÍSICA NO ESTOQUE DO SUPERMERCADO DA COOPERATIVA AGRÍCOLA ÁGUA SANTA LTDA – COASA.

CÓDIGOS MERC.	DESCRIÇÃO MERCADORIAS	QUANT. FÍSICA	QUANT.REL . CONTÁBIL	DIFERENÇAS FÍSICAS	CUSTO UNIT.R\$	CUSTO DIFERENÇAS R\$
23894	Creme leite pia uht 200gr	5	6	-1	1,18	-1,18
35083	Leite condensado Mococa tp 395gr	0	6	-6	2,13	-12,78
18191	Café nescafé tradição 100gr	31	32	-1	5,81	-5,81
18900	Achocolatado pó Nescau 2.0 400gr	67	69	-2	3,99	-7,98
10275	Molho elege madeira uht 200g	8	8	0	2,14	-
19154	Maionese oderich bag 1 kg	8	11	-3	2,51	-7,53
21069	Ervilha oderich 500gr	6	6	0	2,52	-
22171	Sardinha pescador m.tomate 125gr	7	9	-2	2,26	-4,52
19015	Adoçante stevip 80 ml	8	8	0	3,26	-
18747	Açucar mascavo cbs 500gr	12	13	-1	2,87	-2,87
18703	Moça fiesta brigadeiro 385gr	11	12	-1	3,60	-3,60
18879	Moça fiesta beijinho 365gr	4	4	0	3,60	-
17298	Suco ades pêssego 1l	1	2	-1	3,05	-3,05
25139	Gelatina apti tutti frutti	12	13	-1	0,53	-0,53

18231	Extrato tomate elefante 340gr	99	91	8	2,12	16,96
28165	Chopp Heineken 5 litros	1	1	0	47,90	-
19612	Cerveja polar export lata	36	36	0	1,89	-
18162	Inset. raid mata baratas 300ml	12	12	0	5,32	-
15013	Limpador interno p/veículos gran brilho	6	6	0	4,96	-
38385	Sabão mecânico abrasivo gran brilho 750gr	10	10	0	5,26	-
17361	Aguardente caninha 5l	28	33	-5	4,70	-23,50
17377	Whisky passport 1l	2	2	0	32,15	-
19563	Refri Antarctica guaranán600ml	12	24	-12	2,12	-25,44
38546	Bebida mista trivialy uva 460 ml	3	3	0	1,18	-
14595	Energético burn 260ml	3	6	-3	3,83	-11,49
38689	Água mineral h2o limoneto c/gás 500 ml	23	24	-1	1,62	-1,62
39130	Ração natural dog raças pequenas 1 kg	3	3	0	6,02	-
15142	Girassol nutri rosa 500gr	14	15	-1	1,85	-1,85
37535	Álcool flop's 1lt 92,8%	16	49	-33	3,86	-127,38
24919	Ração gatto carne p/gatos adultos 500gr	5	5	0	2,33	-
16654	Lanterna Ray 2 pilha Gr tradicional	5	5	0	4,78	-
37964	Chinelo hav. kids skate amarelo neon 25/26	1	1	0	8,47	-
28945	Refri coca zero 250 ml	6	13	-7	1,11	-7,77
20374	Sodabel pote 1 kg	69	83	-14	9,83	-137,62
19982	Guardanapo h.mili 21x22	42	35	7	0,63	4,41
24308	Guardanapo need 20x22,5cm	56	58	-2	0,49	-0,98
23346	Marmita térmica malta c/4 ref 754	3	3	0	28,24	-
33032	Copo long drink bellize cítrico 450ml	4	4	0	3,62	-
39295	Jarra ice 1,5lt	2	3	-1	10,04	-10,04
39569	Pote stylo grande quadrado 2,5lt civ	1	1	0	17,71	-
17727	Tampa p/vidro conserva	886	957	-71	0,27	-19,17
29350	Bolsa algodão crua especial 55x78cm	78	78	0	1,73	-
15322	Toalha papel snob branca c/2	17	17	0	2,31	-
12495	Assadeira marinex ret.fun. c/tpa gd 6538	3	4	-1	28,04	28,04
12081	Balde plast. 8lt	8	9	-1	1,68	-1,68
23806	Jarra plástica 2l c/tampa giplás	3	3	0	3,52	-
37773	Pipoqueira kraqueada docesar n20	1	1	0	24,51	-
17931	Chaleira cinco estrela craqueada n16	2	2	0	22,82	-
26738	Prato plast.zettapak 21cm c/10	316	349	-33	1,10	-36,30
26739	Prato plast.zettapak 23cm c/10	95	100	-5	1,72	-8,60

29674	Copo nadir ref 7732.161 floripa	12	12	0	5,50	-
19648	Hort.melancia	4	5	-1	11,24	-11,24
19634	Hort.ovos	18	21	-3	4,09	-12,27
19656	Hort.abacaxi	5	10	-5	4,25	-21,25
18901	Fermento fleischmann fresco 15g	17	47	-30	1,48	-44,40
18300	Banha sadia 1k	3	5	-2	3,87	-7,74
19256	Massa pastel temabi Gr. 400g	3	3	0	2,76	-
20483	Frioss sadia mort.sadilar s.gord.1kg	16	15	1	5,33	5,33
29868	Margarina prime com sal 500gr	13	18	-5	1,18	-5,90
28530	Margarina claybom c/sal pote 500g	1	1	0	1,94	-
18884	Extrato tomate elefante 880gr	103	118	-15	4,18	-62,70
37332	Preservativo prudence efeito retardante c/3	4	4	0	3,02	-
37572	Espuma p/barbear nivea for Mem sensitive 150m	2	2	0	9,96	-
18171	Repelente repelex 100ml	12	14	-2	5,69	-11,38
12946	Tint.cor e ton 1.0 preto az + água	4	4	0	5,46	-
20083	Desodorante creme hed	6	6	0	2,69	-
13040	Algodão York discos 37g	6	8	-2	2,84	-5,68
39149	Ampola tratamento pantene c/3un 15ml	1	3	-2	10,77	-21,54
19724	Shampoo pal.illum.preto 350ml	4	4	0	4,04	-
13561	Enxaguante bucal action kids princesas 2	2	2	0	7,18	-
38992	Papel higiênico need extra qualiti c/12 60m	37	40	-3	7,73	-23,19
26690	Papel hig.neve neutro com.30m leve 8 pague 7	52	52	0	7,68	-
28707	Desodorante aerosol rex.feminino happy	7	7	0	8,22	-
28749	Sabão pó Omo mult. Active clan azul 2kg	46	54	-8	10,87	-86,96
39155	Sabão líquido omo poder acelerador 3lt	12	13	-1	14,06	-14,06
14420	Limpa veja mult.4 em 1 citrus 500ml	9	12	-3	4,01	-12,03
22473	Shampoo tralalá kids anti frizz 480ml	4	4	0	5,99	-
20537	Fósforo fiat lux cozinha	100	101	-1	1,18	-1,18
35032	Tom bom tratamento creme marrom 36gr	6	6	0	3,67	-
14520	Sabão b.ypê azul c/5 200g	4	7	-3	4,31	-12,93
20466	Det.ype coco 500ml	63	64	-1	1,07	-1,07
20456	Det.limpol laranja 500ml	19	30	-11	1,01	-11,11
20364	Água sanitária q.boa 1lt	30	35	-5	1,64	-8,20
20367	Água sanitária q.boa 2lt	18	20	-2	3,12	-6,24
21045	Sabão pó brilhante 1k	78	79	-1	3,86	-3,86
30088	Sap.sapólio radium crem.	3	14	-11	2,90	-31,90
18362	Tempero sazón vermelho	7	12	-5	1,83	-9,15
21794	Massa cup noodles costela	3	5	-2	1,84	-3,68

	c/molh.chur.					
18413	Massa Isabela ninho largo 500g	23	15	8	2,28	18,24
18470	Massa parati rigatone 500gr	65	65	0	1,79	-
11599	Massa casaredo inst. Carne 85g	31	30	1	0,59	0,59
18713	Doce bom princípio abóbora 400gr	3	3	0	2,06	-
37457	Pote de mel bisnaga Guimarães 250gr	4	4	0	4,17	-
28811	Creme avelã nutella 150g	6	6	0	4,52	-
11460	Doce pia figo 1kg	3	3	0	4,43	-
18546	Biscoito parati cream cracker 400gr	37	37	0	2,36	-
18347	Biscoito parati Maria 370gr	54	55	-1	2,06	-2,06
18565	Biscoito Isa.gergelin 400g	46	46	0	3,01	-
18407	Biscoito Isa.coquetel 360gr	21	21	0	3,01	-
20826	Biscoito Isa. sortido 400gr	32	32	0	2,78	-
18388	Biscoito bistex Maria 800gr	24	26	-2	4,20	-8,40
18414	Biscoito bistex mignon 300gr	24	28	-4	2,11	-8,44
21923	Biscoito parati hot cracker presunto 184g	11	11	0	2,32	-
18777	Biscoito club social 156g	31	55	-24	2,15	-51,60
37658	Biscoito marilan distração baun. choc.	14	15	-1	3,03	-3,03
29240	Biscoito temabi cookies de chocolate 300gr	6	6	0	2,99	-
38028	Chocolate tab.arcor mesclado 160gr	65	65	0	2,80	-
26483	Salgadinho ec fand. fdp presunto 175gr	2	-1	3	3,01	9,03
26484	Salgadinho ec fand. fdq queijo 175gr	2	9	-7	2,89	-20,23
19136	Salgadinho ec stiksy 90g	31	33	-2	1,32	-2,64
23444	Salgadinho ec cheetos onda Cho 61g	18	39	-21	0,97	-20,37
21206	Bala pietrobon menta 700g	2	4	-2	4,27	-8,54
11048	Bala tribala peccin yogurte 600g	4	4	0	6,26	-
37169	Bala do coração morango 700g	6	6	0	7,86	-
38858	Gomas Dori sortidas 200gr	35	36	-1	2,07	-2,07
39658	Cookies original Bauducco 66gr	7	11	-4	1,40	-5,60
21210	Bala pietrobon sortida pote 300g	9	11	-2	2,69	-5,38
38343	Retalhos de torrone temabi 300gr	2	3	-1	3,26	-3,26
18556	Waffer Isa. morango 145gr	19	20	-1	1,04	-1,04
28718	Biscoito recheado prestígio mini torta	12	20	-8	1,38	-11,04
19000	Chocolate amandita 200g	3	5	-2	5,96	-11,92
24817	Rech. nestle Bono chocolate 140gr	51	54	-3	1,41	-4,23
39610	Biscoito oreo original 90gr	8	11	-3	1,65	-4,95

18708	Chocolate lacta b.leite 170gr	3	3	0	3,52	-
20817	Chocolate lacta b.branco 170gr	30	30	0	3,57	-
19476	Bombom ferrero rocher collection c/15	4	5	-1	16,55	-16,55
18226	Bombom amor carioca 300gr	25	26	-1	4,53	-4,53
18273	Chocolate Nestlé b.sulflair ao leite 130	32	35	-3	2,74	-8,22
22662	Chocolate arcor tortuguita rech. Leite	8	8	0	3,17	-
24694	Biscoito hersheys mais ao leite 115gr	44	49	-5	2,28	-11,40
37108	Bonobon beijinho arcor 750g	2	2	0	15,94	-
24420	Rech. trakinas chocolate 154g	14	15	-1	1,36	-1,36
10218	Biscoito parati rech Minueto ch/baú 330g	18	19	-1	2,49	-2,49
18298	Waffer triunfo chocolate 145gr	18	19	-1	1,09	-1,09
18453	Leite pó nestogeno 1 454gr	11	11	0	16,64	-
11515	Leite pó nan 1 comfort infantil 400g	4	4	0	21,74	-
18632	Leite pó ninho 1 400gr	23	23	0	11,09	-
41031	Abacaxi cbs rodela lata 400gr	13	12	1	4,21	4,21
10135	Pêssego schramm fatias 440gr	41	41	0	3,38	-
11534	Melhorador pó fleischmann 300g	10	10	0	2,25	-
26150	Cereal matinal Nescau duo 270gr	17	17	0	5,85	-
18555	Fermento saf-instant 500gr	29	31	-2	6,71	-13,42
18315	Coalho há-la liq. 200ml	48	54	-6	2,48	-14,88
18206	Fermento saf-instant 125gr	42	41	1	2,86	2,86
18277	Fermento Royal 250g	48	51	-3	2,65	-7,95
19120	Mistura yoki milanesa 300g	6	6	0	3,08	-
10112	Farofa yoki de soja s/pimenta 250gr	11	11	0	2,15	-
39781	Mistura nordeste bolo milho 400gr	8	8	0	1,21	-
18192	Amido de milho maisena 1 kg	9	10	-1	6,62	-6,62
18193	Amido de milho maisena 500g	37	36	1	3,90	3,90
10347	Amendoim descascado branco cbs 500g	40	42	-2	2,08	-4,16
19045	Lentilha cbs 500g	10	10	0	1,70	-
36020	Ervilha partida cbs tipo 2 500gr	8	8	0	3,96	-
21376	Pipoca yoki Premium 500g	30	32	-2	1,72	-3,44
10062	Farinha biju yoki amarela 500gr	12	12	0	1,79	-
28855	Pipoca micro cobertura ch.	9	9	0	2,40	-
26521	Canjica yoki cristal 500gr	23	12	11	1,36	14,96
20785	Grão de bico cbs 500g	7	7	0	3,02	-

26282	Arroz tio João cozinha fácil funghi 250g	6	6	0	3,48	-
38039	Feijão preto sialva 1 kg	37	38	-1	3,22	-3,22
30050	Feijão preto nutri rosa	51	60	-9	3,76	-33,84
18955	Vinagre fillipini álcool 3,9l	1	0	1	3,32	3,32
19396	Óleo d.liza canola pet 900 ml	26	27	-1	6,05	-6,05
18876	Óleo d.liza girassol 900 ml	17	20	-3	4,80	-14,40
39841	Vinagre balsâmico rosina 500 ml	3	3	0	8,51	-
25380	Vinagre balsâmico gallo 250 ml	9	9	0	10,47	-
17412	Erva mate tio Thomaz	47	52	-5	7,96	-39,80
17429	Erva mate bom dia c/açúcar	22	28	-6	7,49	-44,94
19005	Leite pó elege dobon sache 400gr	86	87	-1	5,89	-5,89
18183	Sagu Lages 500gr	96	96	0	2,14	-
10113	Farofa yoki pronta temperada 500gr	18	18	0	2,94	-
18374	Mistura fleisch. bolo fubá	21	21	0	2,08	-
26439	Refresco piko abacaxi 350gr	22	23	-1	1,76	-1,76
26442	Refresco piko pêssego	50	49	1	1,76	1,76
38926	Lápis cor faber 12 cores k sext+2l+1b+1 ^a	11	11	0	7,38	-
11905	Tinta guache acrílex c/6	9	10	-1	2,02	-2,02
17458	Cola esc.tenaz lavável 40gr	29	23	6	0,95	5,70
26728	Manteiga de cacau liquida hedera	27	29	-2	1,47	-2,94
15348	Baralho copag espanhol	12	13	-1	4,24	-4,24
17674	Baralho copag pingüim	8	8	0	5,15	-
17119	Percevejo prayon	56	57	-1	1,87	-1,87
15974	Bateria rv 6v	4	4	0	9,73	-
39401	Pilha Panasonic recarregável pequena	7	5	2	17,84	35,68
40039	Caderneta credeal espiral 48fl	5	9	-4	0,57	-2,28
35006	Caderno desenho grande credeal 60folhas	2	2	0	3,62	-
17447	Caderno cd inter 10mt 200f 252	3	4	-1	10,85	-10,85
30076	Caderno credeal perfo 200fl	4	4	0	4,92	-
18548	Chocolate lacta lancy	7	19	-12	1,13	-13,56
18480	Chocolate Nestlé prestigio 33gr	47	65	-18	0,72	-12,96
18481	Chocolate Nestlé chokito 32gr	61	82	-21	0,73	-15,33
18367	Chocolate kinder ovo meninos	40	56	-16	2,57	-41,12
18618	Achoc. danette choc. 200ml	18	16	2	1,28	2,56

13886	Achocolatado batavo chocomilk tp 1l	15	16	-1	3,92	-3,92
37465	Achocolatado suflair shake garraf. plast.	3	-1	4	2,25	9,00
14056	Iogurte pia lac. uva 1l	2	4	-2	2,36	-4,72
14084	Iogurte batavo ped. frutas morango 500g	2	3	-1	3,75	-3,75
18523	Iogurte Nestlé chandelle sensação	1	2	-1	2,24	-2,24
41073	Requeijão batavo light 200gr	1	2	-1	3,42	-3,42
26226	Requeijão c/amido santa clara 1,8kg	2	2	0	8,37	-
19070	Iogurte Nestlé l.ninho morango 180ml	2	2	0	1,49	-
18858	Iogurte Nestlé neston vitamina 180gr	4	4	0	1,49	-
11580	Leite pia integral 1lt	10	27	-17	2,18	-37,06
11578	Leite ninho tradicional 1lt	38	38	0	2,70	-
21036	Leite elege l.vida integral 1l	109	109	0	2,18	-
18609	Arroz prato fino t1 5k	74	97	-23	11,19	-257,37
18208	Açúcar alto alegre 5kg	73	87	-14	6,88	-96,32
19483	Açúcar cristal gasparin 5	227	283	-56	6,64	-371,84
25999	Refri charrua 2l	139	148	-9	2,41	-21,69
19546	Refri coca cola 2lt	1267	1396	-129	3,53	455,37
28309	Refri fanta maracujá 2l	82	84	-2	2,85	-5,70
14684	Refri Pepsi cola 3,3lt	12	20	-8	3,84	-30,72
19600	Refri teem 2lt	62	60	2	2,59	5,18
18264	Arroz tio João bco 5kg	48	50	-2	10,99	-21,98
21556	Cerveja itaipava latão 473ml	152	236	-84	1,86	-156,24
19554	Cerveja Brahma choop 600ml	63	88	-25	3,33	-83,25
21011	Cerveja kaiser 600ml	72	72	0	2,20	-
22835	Cerveja Antarctica sub zero 600ml	56	60	-4	2,92	-11,68
39579	Cerveja Skol one way 300ml	180	185	-5	1,08	-5,40
28302	Cerveja bohemia gfa vd 990ml	37	37	0	4,77	-
27080	Cerveja nova schin 1l	33	33	0	3,95	-
						-2.877,95