

CLAUDIO KORZEKWA

SÉRGIO FÜHR

**AUDITORIA DOS ESTOQUES EM EMPRESA COMERCIAL DO RAMO DE
TINTAS E ABRASIVOS**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Blênio César Severo Peixe

CASCADEL

2003

PENSAMENTO

“Apresento ao inimigo as minhas forças
como se de fraqueza se tratasse,
ao mesmo tempo que transformo
as suas forças em fraquezas,
e busco onde mais fraco ele será”

(Ho Yen - hsi)

AGRADECIMENTOS:

As nossas esposas e filhos pela compreensão e ajuda dispensadas para que este trabalho fosse realizado.

Ao professor Blênio César Severo Peixe que muito nos auxiliou na realização do presente trabalho com orientações e conhecimentos transmitidos.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Sinótico de Classificação do Parecer de Auditoria.....	82
Figura 2 – Representação Gráfica da Movimentação numa Ficha de Controle de Estoque.....	93
Figura 3 – Saldo Final de Balanço.....	94
Figura 4 – Equalização do Saldo de Balanço e do Custo das Mercadorias Vendas.....	96

RESUMO

KORZEKWA, C. FÜHR, S. AUDITORIA DOS ESTOQUES EM EMPRESA COMERCIAL DO RAMO DE TINTAS E ABRASIVOS. A auditoria uma das mais importantes técnicas contábeis, sua primordial finalidade, a descoberta de fraudes e irregularidades, agora divide a importância com outros objetivos, dentre eles o de auxiliar o empresário, a gerir a empresa com mais eficiência. Este estudo visou aprofundar os conhecimentos sobre o assunto e enfatizar a importância do correto controle de estoque. Vários aspectos no que tange ao controle de estoques foram citados, analisados e discutidos, mostrando assim o caminho correto para o empresário obter um bom controle de estoques e conseqüentemente administrar melhor a sua empresa. E ao fisco, oferecendo hipóteses e realização de auditorias fiscais mais eficientes, com o objetivo de verificar o correto recolhimento do tributo de competência administrativa do Estado, o ICMS. Analisaram-se os objetivos, que, além de ressaltar o papel da Auditoria, através da análise das normas e procedimentos a ela inerentes, como ferramenta na gestão das empresas, objetivou-se estudar e avaliar o sistema de controle de estoques utilizados na empresa, no que diz respeito a sua avaliação física e financeira, sempre obedecendo os Princípios Contábeis e da legislação aplicável, buscou-se identificar através de estudo de caso, o grau de dificuldade que os empresários no ramo de comércio de tintas abrasivos, enfrentam. Analisaram-se ainda, os papéis de trabalho e os procedimentos usuais das Auditorias Externas com o intuito de propiciar ao Fisco conhecimentos que possam subsidiar sua atividade. Como base foram realizadas pesquisas bibliográficas, utilizando-se diversos autores que publicaram obras sobre Auditoria Externa tratando dos vários temas sobre este assunto. Observaram-se os Princípios Fundamentais de Contabilidade, as legislações contábil, tributária e os procedimentos de auditoria, e elaboraram-se papéis de trabalho para dar suporte a auditoria e fazer prova em processos administrativos fiscais.

Palavras-chave: Auditoria; Controles de Estoques; Empresa do Ramo Comercial; Tintas; Estudo de Caso.

E. MAIL : korzekwa@pr.gov.br, sfuhr@pr.gov.br.

ÍNDICE

PENSAMENTO.....	II
AGRADECIMENTO.....	III
LISTA DE FIGURAS.....	IV
RESUMO.....	V
1. INTRODUÇÃO.....	1
2. REVISÃO DA LITERATURA.....	5
2.1. CONTABILIDADE - NOÇÕES BÁSICAS.....	5
2.1.1. Conceito de Contabilidade.....	5
2.1.2. Objeto da Contabilidade.....	7
2.1.3. Finalidade da Contabilidade.....	8
2.1.4. Campo de Aplicação da Contabilidade.....	9
2.1.5. Interessados nas Informações Contábeis.....	9
2.1.6. Métodos Utilizados pela Contabilidade.....	10
2.1.7. Princípios Fundamentais de Contabilidade.....	13
2.2. ORIGEM E EVOLUÇÃO DA AUDITORIA.....	19
2.2.1. Noções Históricas.....	19
2.2.2. Conceito de Auditoria.....	25
2.2.3. Objetivos e Fins da Auditoria.....	27
2.2.4. Métodos de Auditoria.....	30
2.2.5. Auditoria Interna e Externa.....	31
2.2.6. O Profissional Auditor.....	34

2.3.	NORMAS DE AUDITORIA.....	36
2.3.1.	Conceito.....	36
2.3.2.	Normas Relativas a Pessoa do Auditor.....	38
2.3.3.	Normas Relativas a Execução do Trabalho.....	41
2.3.4.	Normas Relativas ao Parecer.....	45
2.4.	PRÉ-AUDITORIA.....	46
2.4.1.	Controle Interno.....	47
2.4.2.	Plano de Auditoria.....	51
2.5.	PAPÉIS DE TRABALHO.....	52
2.5.1.	Definição dos Papéis de Trabalho.....	53
2.5.2.	Finalidade dos Papéis de Trabalho.....	53
2.5.3.	Aspectos Essenciais dos Papéis de Trabalho.....	54
2.5.4.	Elaboração, Organização e Arquivamento dos Papéis de Trabalho.....	55
2.5.5.	Tipos de Papéis de Trabalho.....	59
2.6.	PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA.....	61
2.6.1.	Exame Físico.....	63
2.6.2.	Confirmação, Exame dos Documentos Originais e Cálculos.....	64
2.6.3.	Exame da Escrituração.....	67
2.6.4.	Investigação Minuciosa e Inquérito.....	68
2.6.5.	Exame dos Registos Auxiliares Correlação das Informações Obtidas e Observações.....	70
2.6.6.	Da Utilização dos Procedimentos de Auditoria.....	71
2.7.	RELATÓRIOS E PARECERES DE AUDITORIA.....	72

2.7.1. Relatórios de Auditoria.....	72
2.7.2. Tipos de Relatórios.....	74
2.7.3. Pareceres de Auditoria.....	75
2.7.4. Tipos de Pareceres.....	78
2.8. ESTOQUES E SEUS ASPECTOS CONTÁBEIS.....	85
2.8.1. Auditoria dos Estoques.....	97
2.8.2. Revisão do Controle Interno.....	98
2.8.3. Inventário Físico.....	99
2.8.4. Procedimentos de Auditoria.....	101
3. METODOLOGIA.....	106
3.1. CRITÉRIOS DE SELEÇÃO.....	109
3.2. MÉTODO DE COLETA DE DADOS.....	109
3.3. ANÁLISE DOS DADOS E INFORMAÇÕES.....	110
3.4. LIMITAÇÕES DO ESTUDO.....	110
4. ESTUDO DE CASO.....	111
4.1. HISTÓRICO DO RAMO DE ATIVIDADE.....	111
4.2. AUDITORIA PRELIMINAR.....	112
4.2.1. Exame do Controle Interno.....	112
4.2.2. Roteiro do Exame.....	116
4.2.3. Procedimentos.....	116
4.3. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	116
4.3.1. Informações Obtidas.....	117
4.3.2. Análise dos Dados.....	123
4.3.3. Relatório de Auditoria.....	126

5.	CONCLUSÕES	132
6.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	138
7.	ANEXOS.....	139
	Anexo – I - Programa de Auditoria	140
	Anexo –II - Demonstrações Financeiras	144
	Anexo –III - Papéis de Trabalho	147

1. INTRODUÇÃO

As empresas de hoje não podem enfrentar o futuro com a improvisação, mas sim, com adequadas planificações estratégicas, que permitam uma gestão eficiente e uma administração efetiva de seus negócios.

Sem dúvida, dentre as inúmeras aplicações da Contabilidade destaca-se a Auditoria como uma das suas mais importantes técnicas.

Através da evolução ocorrida no seu conceito, sua primordial finalidade, a descoberta de fraudes e irregularidades, agora divide a importância com outros objetivos, dentre eles o de auxiliar o empresário, com suas conclusões, a gerir a empresa com mais eficiência, buscando o aperfeiçoamento das normas e diretrizes internas, não só revelando possíveis falhas, como apontando os caminhos a seguir.

A importância dos estoques na atividade comercial e industrial é óbvia e seu controle torna-se indispensável para a empresa. Tem-se observado um crescente interesse por parte dos empresários no que diz respeito ao controle de seus estoques, tornando-os de alta importância para a administração no que tange a economia, planejamento e tomada de decisões.

Diante das deficiências e problemas que os empresários enfrentam, este estudo visa aprofundar os conhecimentos sobre o assunto e enfatizar a importância do correto controle de estoque, verificando "*in loco*" os procedimentos utilizados e o grau de deficiência que a situação demonstrar, a fim de estabelecer uma compreensão de sua função, dando subsídio para que se possa utilizar bons mecanismos de controle, visando informações rápidas e eficientes, para a administração e para o fisco, com resultados de alta qualidade e precisão.

Assim, o trabalho será realizado em uma empresa comercial, do ramo de tintas e abrasivos, devendo ser selecionado um de seus principais produtos comercializados, objetivando essencialmente, verificar que sistemas de controles, contabilização e avaliação estão sendo usados, para então, em comparação com a teoria levantada, verificar se os referidos controles atendem ou não as necessidades da empresa em questão.

O estudo será realizado em uma empresa comercial, do ramo de tintas e abrasivos, estando limitado a conta estoques, do ativo circulante.

A valorização inadequada dos estoques, poderá gerar operações comerciais desconforme com o mercado, e, pagamento errôneo de tributos, principalmente o Imposto de Renda, que tanto pode ser a maior como a menor. Pode a empresa estar utilizando método de valorização de estoques não aceitos pela legislação fiscal, como o critério chamado UEPS (último a entrar, primeiro a sair).

Procura-se identificar quais são os reflexos acarretados pela ausência de um controle adequado. Como sabe-se, a ausência de um controle adequado impede ao administrador, de ter em mãos elementos para um bom planejamento e tomada de decisões corretas.

A descoberta de fraudes e irregularidades, com suas conclusões, auxilia o empresário a gerir a empresa com mais eficiência, buscando o aperfeiçoamento das normas e diretrizes internas, não só revelando possíveis falhas, como apontando os caminhos a seguir .

Diante das deficiências e problemas que os empresários enfrentam, este estudo visa aprofundar os conhecimentos sobre o assunto e enfatizar a importância do correto controle de estoque, verificando "*in loco*" os procedimentos utilizados e o

grau de deficiência que a situação demonstrar, a fim de estabelecer uma compreensão de sua função, dando subsídio para que se possa utilizar bons mecanismos de controles, visando informações rápidas e eficientes, para a administração e para o fisco, com resultados de alta qualidade e precisão.

O objetivo deste trabalho é ressaltar o papel da Auditoria, através da análise das normas e procedimentos a ela inerentes, como ferramenta na gestão das empresas, aprimorando os controles internos.

- Além de ressaltar o papel da Auditoria, através da análise das normas e procedimentos a ela inerentes, como ferramenta na gestão das empresas;

- Objetiva-se estudar e avaliar o sistema de controle de estoques utilizados na empresa, no que diz respeito a sua avaliação física e financeira, sempre obedecendo os Princípios Contábeis e da legislação aplicável,

- identificar através de estudo de caso, o grau de dificuldade que os empresários no ramo de comércio de tintas abrasivos, enfrentam.

Este estudo será dividido em itens, havendo subdivisões sempre que se tornar necessário para o bom entendimento dos assuntos abordados.

No presente item expõe-se a importância, o objetivo, a delimitação e a organização do estudo.

No segundo item procede-se a revisão da literatura, abordando aspectos básicos de contabilidade, de auditoria e dos estoques.

O terceiro item conterà a descrição da metodologia aplicada ao estudo.

No quarto item procede-se ao estudo de caso, onde aborda-se na prática, os conhecimentos adquiridos.

No quinto item, conclusões e recomendações.

No sexto item Referências Bibliográficas.

Por fim, no sétimo item, expõe-se os anexos.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Com o intuito de nortear o leitor, e facilitar o entendimento, expõe-se os sub-ítemns da Revisão de Literatura utilizado para este estudo, a saber:

Contabilidade – Noções básicas; Origem e Evolução da Auditoria; Normas de Auditoria; Pré-Auditoria; Papéis de Trabalho; Procedimentos de Auditoria; Relatórios e Pareceres de Auditoria; Estoques e seus Aspectos Contábeis;

2.1. CONTABILIDADE - NOÇÕES BÁSICAS

Neste sub-item expõe-se: Conceito de Contabilidade; Objeto da Contabilidade; Finalidade da Contabilidade; Campo de Aplicação da Contabilidade; Interessados nas Informações Contábeis; Métodos Utilizados pela Contabilidade e Princípios Fundamentais da Contabilidade.

2.1.1. Conceito de Contabilidade

A contabilidade configura-se hoje num setor muito importante do conhecimento humano. Sejam sócios de empresas, administradores, entidades financeiras, o governo ou empregados, todos, cada vez mais e com maior freqüência recorrem a contabilidade pois, cada um com seus interesses específicos, procuram nos seus registros e nos resultados espelhados nas demonstrações deles emanadas, informações que os auxiliem na tomada de decisões.

Na visão de FRANCO (2000, p. 19) “a contabilidade, desde seu aparecimento como conjunto ordenado de conhecimentos, com objeto e finalidades definidos, tem sido considerada como arte, como técnica ou como ciência, de acordo com orientação seguida pelos doutrinadores ao enquadrá-la no elenco das espécies do setor humano.”

É certo porém que a contabilidade ainda deverá percorrer um longo caminho, passando por transformações profundas, objetivando definitivamente configurar-se como um eficiente instrumento de administração.

Assim, um conceito para a contabilidade que exprime de uma boa maneira sua função:

FRANCO e MARRA(2001, p.25) “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 quantitativo e qualitativo e as variações por ele sofridas, com o objetivo de fornecer informações sobre o estado patrimonial e suas variações em determinado período.”

ATTIE (2000, p. 24) ”a contabilidade tem a finalidade precípua de promover os meios informativos e de controle com o intuito de coletar todos os dados ocorridos na empresa e que tenham, ou possam ter, impactos e causar variações em sua posição patrimonial. A contabilidade é o instrumento de medição e avaliação do patrimônio e dos resultados auferidos pela gestão da Administração da entidade. “

Esse estudo, a propósito, feito através da contabilidade, abrange todo e qualquer patrimônio, seja ele pertencente a um indivíduo ou a uma entidade de qualquer natureza.

2.1.2. Objeto da Contabilidade

IUDÍCIBUS (2000, p.96) “o objeto delimita o campo de abrangência de uma ciência, tanto nas ciências formais quanto nas factuais, das quais fazem partes as ciências sociais.”

Na contabilidade, o objeto é sempre o Patrimônio de uma Entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e de obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independente de sua finalidade, que pode, ou não, incluir o lucro.(IUDÍCIBUS,2000, p.96).

Segundo FRANCO (1997, p.19) “seu objeto de estudo é, pois, o patrimônio, e seu campo de aplicação o das entidades econômico-administrativas, assim chamadas aquelas que, para atingirem seu objetivo, seja ele econômico ou social, utilizam bens patrimoniais e necessitam de um órgão administrativo, que pratica os atos de natureza econômica e financeira necessários a seus fins.”

FRANCO e MARRA (2001, P.25) “o objeto da Contabilidade é, pois, o patrimônio administrável, à disposição das entidades econômicas-administrativas, sobre o qual ela fornece as informações necessárias à realização da riqueza patrimonial e dos resultados produzidos por sua gestão.”

É, para conhecer sua situação em determinado momento, bem como suas variações aumentativas ou diminutivas e os efeitos da ação administrativa sobre ele que a contabilidade, através de técnicas e normas próprias, registra, demonstra e analisa os fatos ocorridos evidenciando seus aspectos qualitativos e quantitativos.

Conclui-se que somente os patrimônios que não são produtivos, podem dispensar a ação da contabilidade, controlando, informando e orientando.

Nos tempo atuais, com a formação de grandes empresas, todas tem interesses na informação contábil, desde os fornecedores aos banqueiros.

2.1.3. Finalidade da Contabilidade

A finalidade da Contabilidade é, pois, controlar os fenômenos ocorridos no patrimônio de uma entidade, através do registro, da classificação, da demonstração expositiva, da análise e interpretação dos fatos nele ocorridos, objetivando fornecer informações e orientações – necessárias à tomada de decisões – sobre sua composição e variações, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial (FRANCO, 1997, p.22).

A finalidade da contabilidade pode, de uma maneira sucinta, ser resumida em duas formas básicas :

a) Controle: processo pelo qual o proprietário ou administrador do patrimônio certifica-se de que a organização está seguindo os planos e políticas traçados;

b) Planejamento: é o processo que objetiva definir os rumos a serem seguidos para o futuro.

EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA/USP(1998, p.24) “**controle** pode ser conceituado como um processo pelo qual a alta administração se certifica, na medida do possível, de que a organização está agindo em conformidade com os planos e políticas traçados pelos donos de capital e pela própria alta administração.”

EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA/USP(1998, p.25) “**planejamento**, por sua vez, é o processo de decidir que curso de ação deverá ser tomado para o futuro.”

Além do elemento histórico da Contabilidade, mais importante é o fornecimento de informações, que permitem a administração a tomada de decisão.

2.1.4. Campo de Aplicação da Contabilidade

A Contabilidade, na qualidade de ciência aplicada, com metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente, seja esta pessoa física, entidade de finalidades não lucrativas, empresa, seja mesmo pessoa de Direito Público, tais como Estado, Município, União, Autarquia etc., tem um campo de atuação circunscrito às entidades supramencionadas, o que equivale a dizer muito amplo (EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA/USP, 1998, p.21).

A contabilidade teve seu desenvolvimento intimamente ligado ao surgimento do capitalismo, buscando mensurar as variações dos investimentos aplicados às atividades comerciais e industriais. Contudo, como seu objeto é o patrimônio, ela far-se-á necessária onde houver patrimônio, ou seja, qualquer ente, pessoa física, entidade de fins não-lucrativos, empresa ou mesmo pessoa de Direito Público (união, estados, municípios, autarquias) pode e deve ser objeto de suas técnicas, sendo seu campo de atuação muito amplo.

2.1.5. Interessados nas Informações Contábeis

Uma breve enunciação dos principais tipos de usuários de informações contábeis, com a natureza básica das informações mais requisitadas por eles, mesmo correndo o risco de não ser completa, poderá auxiliar-nos para entender melhor o problema:

- Acionista minoritário: fluxo regular de dividendos
- Acionista majoritário ou com grande participação: fluxo de dividendos, valor de mercado de ação, lucro por ação.
- Acionista preferencial: fluxo de dividendos mínimos ou fixos.
- Emprestadores em geral: geração de fluxos de caixa futuros suficientes para receber de volta o capital mais os juros, com segurança.
- Entidades governamentais: valor adicionado, produtividade, lucro tributável.
- Empregados em geral, como assalariados: fluxo de caixa futuro capaz de assegurar bons aumentos ou manutenção de salários, com segurança; liquidez.
- Média e alta administração: retorno sobre o ativo, retorno sobre o patrimônio Líquido; situação de liquidez e endividamento confortáveis (IUDÍCIBUS, 2000, p. 20, 21).

IBRACON (1994, p. 21) "conceitua-se como usuário toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação da situação e do processo de determinada

entidade, seja tal entidade empresa, ente de finalidade não lucrativas, ou mesmo patrimônio familiar.”

Segundo a EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA/USP, os principais usuários das informações contábeis são:

- **Sócios, Acionistas e Proprietários de Quotas Societárias de Maneira Geral:** Essas pessoas, interessadas primariamente na rentabilidade e segurança de seus investimentos, que muitas vezes se mantêm afastados da direção das empresas, necessitam de informações resumidas que dêem respostas claras e concisas as suas perguntas.
- **Administradores, Diretores e Executivos dos Mais Variados Escalões:** O interesse nos dados contábeis dessas pessoas atinge um grau de profundidade e análise, bem como de freqüência, muito maior do que para os demais grupos.
- **Bancos, Capitalistas, Emprestadores de Dinheiro:** Para estas entidades e pessoas, as perguntas são mais ou menos parecidas as formuladas pelos sócios, quotistas e proprietários das empresas, com a diferença de que o interesse destes vai além do puro escopo de retorno, estando associadas também razões sentimentais, profissionais e de pioneirismo em seus investimentos.
- **Governo e Economistas Governamentais:** As repartições e os economistas governamentais têm duplo interesse nas informações contábeis.
- **Pessoas Físicas:** A Contabilidade não deixa de desempenhar seu papel de ordem e controle das finanças também no caso dos patrimônios individuais(EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA/USP, 1998, p 24).

IBRACON (1994, p. 22) “o objetivo principal da Contabilidade, portanto, é o de permitir, a cada grupo principal de usuário, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre sua tendências futuras.”

2.1.6. Métodos Utilizados pela Contabilidade

Para atingir sua finalidade, a Contabilidade utiliza-se das seguintes técnicas contábeis:

- **Escrituração** (registro dos fenômenos patrimoniais).
- **Demonstrações** (balanços e outras demonstrações).
- **Auditoria.**
- **Análise de Balanços.** (FRANCO e MARRA, 2001, P. 25).

A *escrituração* é o registro dos fatos que ocorrem no patrimônio. Esse registro obedece a princípios e normas contábeis consagrados pela doutrina e pela técnica e é feito em ordem cronológica, o que dá à Contabilidade característica de verdadeira história do patrimônio. Não se cinge a esse aspecto histórico, entretanto, sua função, pois os registros evidenciam a expressão monetária dos fatos, selecionando-os, segundo critérios técnicos, de acordo com a natureza de cada um, o que permite sejam eles reunidos em grupos homogêneos, que

distinguem os diversos componentes do patrimônio e suas variações. (FRANCO e MARRA, 2001, p. 25).

FRANCO e MARRA (2001, p.26) “o simples registro e seleção dos fatos, dados seu volume e heterogeneidade, não são elementos suficientes para atingir a finalidade informativa da Contabilidade. Daí serem esses fatos reunidos em demonstrações sintéticas, que recebem a denominação genérica de *demonstrações contábeis*.”

Para mensurar a adequação e confiabilidade dos registros e das demonstrações contábeis, a Contabilidade utiliza-se também de uma técnica que lhe é própria, a chamada *Auditoria*, que consiste nos exames de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo a normas apropriadas de procedimento, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstradas, de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade, aplicadas de maneira uniforme. (FRANCO e MARRA, 2001 p. 26).

Como algumas das demonstrações contábeis são sintéticas e nem sempre esclarecem a composição analítica do patrimônio e de suas variações, a Contabilidade dispõe de mais uma técnica especializada, denominada *Análise de Balanços*, que permite decompor, comparar e interpretar essas demonstrações contábeis, oferecendo, aos interessados na riqueza patrimonial, dados analíticos e interpretação sobre os componentes do patrimônio e sobre os resultados da atividade econômica desenvolvida pela entidade. (FRANCO e MARRA, 2001 p. 27).

A fim de atingir sua finalidade, a contabilidade utiliza-se dessas técnicas:

A escrituração portanto, nada mais é, que o registro de todos os atos ou fatos administrativos. É feito em ordem cronológica e em grupos específicos, de acordo com a natureza própria de cada lançamento. Atenção especial deve ser dada a lançamentos complexos ou inéditos. É embasada em um plano de contas que deve ser específico e particular a cada entidade, de acordo com seu ramo de atuação e a qualidade e profundidade das informações a serem buscadas na contabilidade. Observe-se que apesar de, a primeira vista, parecer que a escrituração possa ser efetuada por pessoal menos qualificado, há a proibição, pelo Conselho Regional de Contabilidade – CRC, para pessoas que não possuam habilitação legal, de exercer atividades afetas a contabilidade, para tanto sendo invocada a Resolução nº 560/83,

que dispõe sobre as prerrogativas profissionais de que trata o artigo 25 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27/05/46. A boa contabilidade e os próprios princípios contábeis rezam ainda que a escrituração deve ser imediatamente feita tão logo ou na razoável certeza de que ocorra o fato que influenciará o patrimônio;

A elaboração de demonstrações contábeis por sua vez, não sendo a simples escrituração dos fatos, devido ao volume e heterogeneidade, subsídio suficiente ao atingimento da finalidade da ciência contábil, é efetuado o agrupamento desses fatos em demonstrações contábeis específicas. Recebe o nome de Balanço Patrimonial uma das principais demonstrações contábeis e tem em vista a exposição dos componentes patrimoniais num dado momento. A Demonstração do Resultado do Exercício – DRE – visa expor as variações patrimoniais e o resultado econômico de um período específico (um mês por exemplo). Existem ainda outras demonstrações contábeis igualmente importantes e úteis e que, baseadas nos dados fornecidos pelo registro contábil espelham ou evidenciam dados específicos como a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos – DOAR, que espelha as operações que resultem em variações do capital circulante, a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados – DLPA, direcionada especificamente a relatar analiticamente as variações de uma conta específica, no caso “Lucros ou Prejuízos Acumulados”, e que é contida na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – DMPL, que detalhará as variações do patrimônio líquido como um todo, entre outras;

A auditoria, por se tratar, esse assunto, do próprio objeto-fim do presente trabalho, deixa-se por ora, de expor uma definição para esta importante técnica contábil para mais adiante tentarmos abordá-la de forma mais completa;

A Análise de Balanços, é a decomposição, comparação e interpretação, no sentido contábil, das demonstrações contábeis, que são sintéticas, oferecendo aos interessados dados analíticos e devidamente explicitados, auxiliando sobremaneira aos administradores, com informações relevantes, na tomada de decisões.

2.1.7. Princípios Fundamentais de Contabilidade

IUDÍCIBUS (2000, p.97) “os Princípios Fundamentais de Contabilidade, representam o núcleo central da própria Contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a elas inerentes. Os princípios constituem sempre as vigas-mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância.”

Os princípios contábeis propriamente ditos representam a resposta da disciplina contábil aos postulados, uma verdadeira postura filosófica e também prática diante do que antes apenas contemplávamos e admitíamos (os postulados). Os princípios constituem, de fato, o núcleo central da estrutura contábil. Delimitam como a profissão irá, em largos traços, posicionar-se diante da realidade social, econômica e institucional admitida pelos Postulados (IBRACON, 1994, p. 29).

IUDÍCIBUS(2000, p. 97) “os princípios refletem o estágio em que se encontra a Ciência da Contabilidade, isto é, a essência dos conhecimentos, doutrina e teorias que contam com o respaldo da maioria dos estudiosos da Contabilidade.”

Ao contrário do que o nome sugere, os princípios contábeis não são a origem, a causa da contabilidade, mas sim normas e regras tomadas como preceitos básicos a que devem submeter-se os registros contábeis e as demonstrações deles decorrentes, objetivando representar, de forma adequada, a situação econômica, patrimonial e financeira de uma entidade.

Muitas foram e ainda são as denominações usadas para estas regras, tais como, postulados de contabilidade, princípios contábeis preferidos ou princípios contábeis geralmente aceitos e é do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, hoje Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, que destacamos este conceito citado por Hilário Franco :

FRANCO(1993 p.172) “as normas resultantes do desenvolvimento da aplicação prática dos princípios emanados da contabilidade, de uso predominante no país e nas atividades em que se aplicarem, proporcionando interpretação uniforme das demonstrações contábeis dela resultante.”

A Lei nº 6.404, de 15 /12/1976, em seu artigo 177, determina ainda que a escrituração das companhias seja mantida com obediência aos princípios contábeis geralmente aceitos.

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC, através da Resolução nº 750, de 29/12/1993, procedeu uma atualização dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, elencando-os e conceituando-os como segue :

RESOLUÇÃO CFC N.º 750/93

CAPÍTULO II

DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO

Art. 2º Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio das Entidades.

Art. 3º São Princípios Fundamentais de Contabilidade:

- I) o da ENTIDADE;
- II) o da CONTINUIDADE;
- III) o da OPORTUNIDADE;

- IV) o do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;
- V) o da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA;
- VI) o da COMPETÊNCIA e
- VII) o da PRUDÊNCIA.

O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

“Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.”

O PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

Art. 5º A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado (IUDÍCIBUS, 2000, P 102).

SEÇÃO III

O PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

“Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único – Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão”.

SEÇÃO IV

O PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

“Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único – Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – Os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos”.

O PRINCÍPIO DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

“Art. 8º Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Parágrafo único – São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do patrimônio líquido;

III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão-somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período”.

SEÇÃO VI

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

“Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo”.

SEÇÃO VII

O PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

“Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

§ 1º O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.

§ 3º A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável”.

IUDÍCIBUS (2000, p. 100) “o cerne do Princípio da Entidade está na autonomia do patrimônio a ela pertencente.”

O Princípio da Entidade: reconhece o patrimônio como objeto da contabilidade e afirma a autonomia e a distinção que deve ser feita entre o patrimônio da entidade e o de seus titulares, sócios, quotistas ou acionistas;

O Princípio da Continuidade: prescreve que a continuidade, a “duração” da entidade em estudo deve ser considerada por ocasião da classificação e avaliação das mutações patrimoniais;

O Princípio da Oportunidade: deste princípio emana que o registro do patrimônio bem como de suas mutações, devem ser feitos imediatamente após sua ocorrência ou na razoável certeza de que irão ocorrer e na sua integridade;

O Princípio do Registro pelo Valor Original: os registros dos bens, direitos e obrigações e suas mutações devem ser efetuados pelo valor original das transações e expressos na moeda nacional vigente;

O Princípio da Atualização Monetária: o objetivo da aplicação deste princípio é o reconhecimento, nos registros contábeis, da alteração do poder aquisitivo da moeda;

O Princípio da Competência: define que as receitas e despesas devem ser consideradas na apuração do resultado, independentemente do efetivo recebimento ou pagamento;

O Princípio da Prudência: com a finalidade de evitar super ou subestimação do patrimônio, esse princípio nos traz que, havendo dois valores igualmente válidos

para avaliação de ativos, o registro deve ser efetuado pelo menor e com relação a passivos, deve-se optar pelo maior valor.

2.2. ORIGEM E EVOLUÇÃO DA AUDITORIA

Neste sub-item expõe-se: Noções Históricas; Conceito de Auditoria; Objetivos e Fins da Auditoria; Métodos de Auditoria; Auditoria; Interna e Externa; O Profissional Auditor.

2.2.1. Noções Históricas

Com base no conhecimento de autores especializados no assunto, procede-se neste item a revisão da literatura dedicada a Auditoria e aos estoques, com a finalidade de conhecer e analisar os procedimentos aplicáveis a estes.

A auditoria que consiste no exame de documentos, livros e registros, obedecendo a normas específicas de procedimento, com o objetivo de verificar se as demonstrações contábeis representam, adequadamente, a posição econômico-financeira do patrimônio e os resultados do período administrativo, de acordo com os Princípios Fundamentais e as Normas de Contabilidade, aplicados de maneira uniforme em períodos sucessivos. (FRANCO, 1997, p. 23).

A auditoria, sem dúvida, é uma das mais úteis aplicações dos princípios científicos da contabilidade, sendo sua importância reconhecida desde os mais remotos tempos.

Formas embrionárias de auditoria foram identificadas ainda no tempo da civilização Suméria (Antigo Oriente) quando os proprietários de bens sob a guarda de terceiros conferiam ou mandavam conferir os rendimentos auferidos com suas atividades.

LOPES DE SÁ (2000, p. 21), “a denominação auditor é antiga, mas não se conhece ao certo sua origem, nem a data precisa em que se consagrou; admitindo-se que pudesse ter sido adotada por volta do século XII, na Inglaterra, no reinado de Eduardo I.”

Acredita-se que o termo auditor tenha surgido nos fins do século XIII, na Inglaterra, utilizado pelo Rei Eduardo I, referindo-se aqueles contratados para verificação da veracidade das informações prestadas sobre os bens e contas, sendo, nos casos de irregularidades, motivo para punição aos infratores. Na Europa dos séculos XVI e XVII muitas já eram as associações profissionais incumbidas do exame e revisão dos atos e fatos relativos aos negócios da época.

LOPES DE SÁ (2000, p. 21), “a revolução industrial, operada na Segunda metade do século XVIII, imprimiu novas diretrizes às técnicas contábeis e especialmente às de auditoria, visando atender às necessidades criadas com o aparecimento de grandes empresas.”

Com a Revolução Industrial, na segunda metade do século XVIII, que levou à evolução da atividade econômica, passando de artesanal para empresarial, a contabilidade obrigou-se a progredir e adaptar-se a uma nova realidade e conseqüentemente os procedimentos de auditoria tiveram de acompanhar esse progresso, face as novas necessidades das grandes empresas.

LOPES DE SÁ (2000, p. 22), “o amadurecimento de tais medidas deve-se, no Brasil, ao desenvolvimento do mercado de capitais, depois da Lei nº. 4.728, de julho de 1965.”

O surgimento da auditoria esta ancorado na necessidade de confirmação por parte dos investidores e proprietários, quanto a realidade econômica-financeira espelhada no patrimônio das empresas investidas e, principalmente, em virtude do aparecimento de grandes empresas

multigeograficamente distribuídas e simultâneo ao desenvolvimento econômico que propiciou participação acionária na formação de capital de muitas empresas. (ATTIE, 2000, P. 27).

A auditoria surgiu com o aparecimento de grandes empresas, na necessidade de confirmação por parte dos investidores e proprietários, dos registros contábeis, espelhando a realidade econômico-financeira no patrimônio das empresas investidas e da taxaçoão do Imposto de Renda, sobre o lucro das empresas.

ATTIE (2000, P.27)“a veracidade das informações, o correto cumprimento das metas, a aplicação do capital investido de forma lícita e o retorno do investimento foram algumas das preocupações que exigiram a opinião de alguém não ligado aos negócios e que confirmasse, de forma independente, a qualidade e precisão das informações prestadas, dando dessa forma, o ensejo ao aparecimento do auditor.”

Para que os investidores pudessem obter a veracidade das informações, a segurança contra possíveis manipulações de informações, a avaliação da capacidade de gerar lucros e a forma de administração financeira dos recursos na empresa, forçou a exigência de opinião de um profissional não ligado aos negócios e com capacidade técnica e que confirmasse, a qualidade e precisão das informações prestadas. Este profissional é o auditor externo ou auditor independente.

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 taxaçoão do imposto de renda baseado nos lucros das empresas.”

Já se praticava na Inglaterra a auditoria das contas públicas, desde 1314, conforme nos relata a Enciclopédia Britânica, seu aparecimento como prática sistematizada, entretanto, parece-nos que somente ocorreu no século XIX, como se depreende do fato de que a partir da segunda metade desse século é que começaram a surgir as primeiras associações de contadores Públicos, profissionais que exercem as funções de auditor. (FRANCO e MARRA, 2001, p. 39).

A auditoria surgiu na Inglaterra sendo desconhecida a data de início desta atividade. Em 1314 se praticava na Inglaterra auditoria das contas públicas. Em 1559 – prática sistematizada. Em 1880 – criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados na Inglaterra. Em 1886 – criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados, nos Estados Unidos. Em 1894 – criação do Instituto Holandês de Contadores Públicos.

Segundo MOTTA (1992, p.14), “a auditoria chegou ao Brasil por volta da década de 1940, a tiracolo das Companhias multinacionais que, aqui começaram a instalar-se.”

A partir de 1900, com o desenvolvimento acelerado do capitalismo, a auditoria ganhou impulso, chegando ao Brasil por volta da década de 40, com a vinda de capitais estrangeiros através das empresas multinacionais, necessitando, os investidores, de garantias da correta aplicação de seus investimentos.

Apenas na década de 1960, os auditores se organizaram em associação de classe “Instituto de Contadores Públicos do Brasil”, que em 1971, já com uma estrutura respeitável, teve seu nome mudado para “Instituto dos Auditores Independentes do Brasil”, depois para IBRACON (Instituto Brasileiro de Contadores), o qual foi legalmente reconhecido através da Resolução nº. 317 do Conselho Federal de Contabilidade e da Resolução nº. 220, do Banco Central do Brasil, ambas de 1972. (MOTTA, 1992, p. 14).

LOPES DE SÁ (2000, p. 22), “no ano de 1977 surgiu em Brasília a Ordem dos Auditores Independentes do Brasil, que em 1978 já era a instituição que congregava o maior número de auditores do país.”

LOPES DE SÁ (2000, p. 23), “com o advento de Lei nº. 6.385, de 07.12.1976, o registro de auditores para o mercado de capitais, passou a ser de responsabilidade da Comissão de Valores Mobiliários (organização que surgiu como cópia do sistema norte-americano, da *Securities Exchange Commission*).”

A evolução da auditoria no país deveu-se em grande parte ainda a Lei nº 4.728, de 14/07/1965, que exigia o parecer de auditores independentes juntamente com a publicação das demonstrações das companhias que atuassem no mercado de capitais. A Lei nº 6.385, de 07/12/1976 deixou a cargo da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, a função de registro dos auditores atuantes no mercado de ações, copiando o sistema norte-americano da *Securities Exchange Commission*, criada com esta função em 1934. Tudo isso preparou o caminho para a criação da Lei nº 6.404, de 15/12/1976 que dispõe sobre as sociedades por ações, consolidando a presença de auditores nas sociedades de capital aberto, com o fim de assegurar a idoneidade das suas demonstrações, protegendo assim a economia nacional.

Uma coisa contudo é essa evolução originada de imposições normativas e outra, completamente diferente, é a evolução natural da auditoria, que foi extremamente significativa nestas últimas décadas, acompanhando a evolução econômica e a crescente necessidade dos seus usuários.

Pode-se considerar a auditoria como uma das mais interessantes e úteis técnicas de que a contabilidade se utiliza na sua função de controle e registro do patrimônio.

LOPES DE SÁ (2000, p. 25), "a tendência moderna representa uma evolução relativa, que primitivamente se atribuía à auditoria, e que se limitava ao campo da simples verificação; o conceito hoje é dinâmico e prossegue em evolução atribuindo-se à auditoria, outras importantes funções, abrangendo todo o organismo da empresa e da sua administração."

A auditoria, da sua função tradicional e mais conhecida de descoberta de fraudes evoluiu sobremaneira e adota, cada vez mais, um papel de assessoria, demonstrando, através da análise e crítica dos próprios controles, registros e demonstrações da entidade estudada, onde há necessidade de maior atuação por parte da administração e auxiliando, com suas informações, na tomada de decisões.

Ao ser posto em ação, um trabalho de auditoria não deve, contudo, sob pena de não atingimento de sua própria finalidade, deter-se somente aos fatores atingidos pelo registro contábil, devendo ir mais além, procurando subsídios ainda nos departamentos da entidade que geraram os dados para a contabilidade e até embasando-se em fatores externos que possam de alguma forma influenciá-los. (IUDÍCIBUS e MARION, 1995, p. 32).

Segundo IUDÍCIBUS e MARION (1995, p.28) “a auditoria, mesmo sendo um importante ramo da contabilidade, portadora que é do dinamismo característico da ciência contábil, extrapolou o limite da simples verificação da idoneidade dos registros abrangendo, os seus objetivos, outras importantes funções, atingindo a organização da empresa como um todo, inclusive sua administração.”

Daí talvez a contradição de, mesmo não sendo de natureza contábil a análise e crítica de fatos administrativos, a auditoria ter dentre suas finalidades principais a de ser um agente de orientação e previsão nas atividades administrativas.

BAUDE, JULES, este ilustre autor citado na obra de Lopes de Sá, 2000, p.29, apresenta com grande propriedade o objeto, quando define o controle contábil (auditoria), posto que para definir é preciso apresentar os objetos que, segundo ele, são os seguintes:

- Comprovar se as contas expressam a situação real da empresa, no momento em que se verifica ou na data do balanço de situação
- Comprovar a exatidão das anotações contábeis, quer do ponto de vista aritmético, quer do contábil propriamente dito
- Descobrir e descartar os possíveis erros e fraudes
- Assegurar se a contabilidade é clara e compreensível, se está bem organizada e se o controle interno funciona normalmente
- Comentar e interpretar por meio de relatórios as contas de um balanço ou de um estado da situação, do ponto de vista da chefia da empresa;
Fazer, eventualmente, a crítica de uma gestão. (BAUDE, JULES, obra citada, p. 7).

LOPES DE SÁ (2000, p. 25) "mas, segundo ainda a trajetória dinâmica que se imprimiu à própria doutrina da Contabilidade, a técnica da auditoria, vai ainda além e passa ao regime da orientação, da interpretação e até da previsão de fatos, segundo evidenciam os melhores estudos sobre o assunto."

LOPES DE SÁ (2000, p. 25) "além da missão de exame, passa também à crítica, como consequência das suas interpretações."

Logicamente essas análises e constatações devem sempre vir acompanhadas da interpretação e crítica do auditor pois pouca ou nenhuma valia tem para a administração a simples constatação de fatos se não forem indicadas sua relevância e consequências e os possíveis caminhos a seguir.

2.2.2. Conceito de Auditoria

MOTTA, define auditoria como sendo:

O exame científico e sistemático dos livros, contas, comprovantes e outros registros financeiros de uma companhia, com o propósito de determinar a integridade do sistema de controle interno contábil, das demonstrações financeiras, bem como o resultado das operações e assessorar a companhia no aprimoramento dos controles internos, contábeis e administrativos. (MOTTA, 1992, p. 15).

Esta é uma definição de João Maurício Motta, abrangente mais não conclusiva, nas próprias palavras do autor.

Pode-se considerar a auditoria como uma das mais interessantes e úteis técnicas de que a contabilidade se utiliza na sua função de controle e registro do patrimônio.

A auditoria, da sua função tradicional e mais conhecida de descoberta de fraudes evoluiu sobremaneira e adota, cada vez mais, um papel de assessoria,

demonstrando, através da análise e crítica dos próprios controles, registros e demonstrações da entidade estudada, onde há necessidade de maior atuação por parte da administração e auxiliando, com suas informações, na tomada de decisões.

Ao ser posto em ação, um trabalho de auditoria não deve contudo, sob pena de não atingimento de sua própria finalidade, deter-se somente aos fatores atingidos pelo registro contábil, devendo ir mais além, procurando subsídios ainda nos departamentos da entidade que geraram os dados para a contabilidade e até embasando-se em fatores externos que possam de alguma forma influenciá-los.

O Professor Antonio Lopes de Sá, nos dá este conceito para auditoria:

A auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elemento de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza azindal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados. (LOPES de SÁ, 2000, p. 25).

Segundo ATTIE (2000, p.25) “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado como objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.”

O auditor utilizando-se de normas geralmente aceitas, procede aos exames nos registros contábeis, analisando, se estão ou não de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos e se as demonstrações contábeis refletem adequadamente a situação econômico-financeira da empresa .

FRANCO e MARRA, definem Auditoria como sendo:

A técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhes 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 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 as demais situações nelas demonstradas. (FRANCO e MARRA, 2001, p. 28).

2.2.3. Objetivos e Fins da Auditoria

LOPES de SÁ(2000, p. 25) “a tendência moderna representa uma evolução relativa que primitivamente se atribuía à auditoria e que se limitava ao campo de simples verificação; o conceito hoje é dinâmico e prossegue em evolução, atribuindo-se à auditoria outras importantes funções, abrangendo todo o organismo da empresa e da sua administração.”

A auditoria, mesmo sendo um importante ramo da contabilidade, portadora que é do dinamismo característico da ciência contábil, extrapolou o limite da simples verificação da idoneidade dos registros abrangendo, os seus objetivos, outras importantes funções, atingindo a organização da empresa como um todo, inclusive sua administração.

Daí talvez a contradição de, mesmo não sendo de natureza contábil a análise e crítica de fatos administrativos, a auditoria ter dentre suas finalidades principais a de ser um agente de orientação e previsão nas atividades administrativas.

FRANCO e MARRA, comentam que:

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

Segundo ATTIE (2000, P. 31), é: “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, de acordo com os princípios de contabilidade aplicados com uniformidade durante os períodos.”

Não é portanto, destinado especificamente a desvendar fraudes e outras irregularidades.

Conclui-se, com isso, que a finalidade principal da auditoria é a confirmação dos registros contábeis e conseqüentes demonstrações contábeis, avaliando a adequação dos registros, fornecendo aos usuários , internos e externos , a certeza de que as demonstrações contábeis refletem , ou não, a situação do patrimônio , em um período pré-determinado.

O objetivo de um exame normal de auditoria sobre as demonstrações financeiras é expressar uma opinião acerca da propriedade das mesmas, e portanto, não é destinado especificamente a desvendar fraudes e outras irregularidades. Entretanto, ao efetuar seu exame e ao expressar sua opinião sobre as demonstrações financeiras, o auditor deve estar alerta à possibilidade da existência destes, que em alguns casos podem ser de tal grandeza que afetem a posição patrimonial e financeira ou o resultado das operações da empresa e exame. (ATTIE, 2000, P. 35).

Embora a descoberta de fraudes ou irregularidades, não seja a função específica da auditoria, é através dos procedimentos que lhe são próprios é que se consegue apurar tais fatos.

Portanto, a auditoria dá credibilidade às demonstrações contábeis.

Dentre os objetos da auditoria, podemos destacar alguns itens de maior relevância:

- a) Controlar, de maneira independente, a justa aplicação das normas e diretrizes da empresa;
- b) Verificar o registro das transações e a adequada e tempestiva apresentação dos resultados econômicos alcançados no exercício em exame;

- c) Avaliar as informações contábeis no sentido da sua confiabilidade, adequação, integridade e segurança;
- d) Analisar a situação patrimonial-financeira no fim de um exercício;
- e) Prever e identificar com antecedência, possíveis ocorrências que venham a afetar o patrimônio. Análise dos “eventos subseqüentes”;
- f) Descoberta de erros e fraudes.

Logicamente essas análises e constatações devem sempre vir acompanhadas da interpretação e crítica do auditor pois pouca ou nenhuma valia tem para a administração a simples constatação de fatos se não forem indicadas sua relevância e conseqüências e os possíveis caminhos a seguir.

O que ocorre entretanto na prática é a visão do objetivo da auditoria como sendo unicamente a descoberta de fraudes e a orientação tributária que, apesar de importantes, configurarem-se como apenas uma parte do rol de benefícios decorrentes da sua propositura, que como vimos é bem mais abrangente.

Destaque-se, a propósito, segundo os autores que a auditoria, para o perfeito atingimento de seus objetivos, faz-se valer de todos os meios disponíveis e necessários, tais como, documentos de uso da empresa em geral, fichas de lançamento, livros ou fichas de registro em quaisquer meios de armazenamento, impressos de rotina da empresa (controles internos), pesquisa junto aos elementos físicos (estoques, imobilizados, etc.) e humanos (funcionários, chefes de pessoal, etc.).

2.2.4. Métodos de Auditoria

A auditoria pode, quanto a sua metodologia, ser considerada de acompanhamento ou de retrospectiva, conforme acompanhe os fatos patrimoniais enquanto estes acontecem ou verifique-os depois de ocorridos. Em ambos os casos, contudo, há a necessidade de que as tarefas sejam convenientemente planejadas com antecedência.

MOTTA (1992, p. 24) “o trabalho de auditoria, para atingir sua finalidade, deve ser adequadamente planejado, de forma a prever a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos nele empregados, bem como a oportunidade de sua aplicação.”

Na auditoria de acompanhamento o auditor tem mais segurança de sua análise por seguir os fatos analisados concomitantemente a sua ocorrência, tendo condições de obter dados ou detalhes que dificilmente estariam disponíveis algum tempo depois. Normalmente é tarefa do auditor interno.

Já o processo retrospectivo será tanto mais falho quanto maior o número de dados a analisar e quanto mais longínquas no tempo estiverem as ocorrências. É o método mais usualmente utilizado pelos auditores externos independentes.

Atualmente, no entanto, devido em parte a massificação comercial dos trabalhos de auditoria, operada especialmente pelos grandes escritórios, o método mais usual é o de retrospectiva, o que prejudica em muito a qualidade e a confiabilidade dos resultados obtidos. Vale ressaltar ainda a importância do planejamento dos trabalhos, pois neste plano é que se baseará o auditor no momento em que definir a natureza, período e extensão dos exames que se farão

na empresa estudada. Um bom exemplo das possíveis fases a que um trabalho de auditoria deve submeter-se é este proposto por LOPES DE SÁ :

1. Sondagens pessoais de contatos preliminares.
2. Avaliação dos controles internos através de planos e de execução destes.
3. Plano de auditoria.
4. Execução do plano com o trabalho direto na empresa ou instituição, examinando tudo conforme o planejado (dito trabalho de campo).
5. Avaliação da execução ou exame dos resultados da aplicação do plano.
6. Pré-relatório ordenando as idéias e demonstrando a tarefa.
7. Relatório (eliminando o que não tem utilidade para opinar).
8. Opinião ou parecer do profissional (súmula dos trabalhos). (LOPES DE SÁ, 2000, p.34).

2.2.5. Auditoria Interna e Externa

MAUTZ (1987, p.19) "dentro deste campo geral de auditoria, existem dois grupos bem distintos em atividade. Os auditores internos são empregados da empresa, cujos registros examinam. Eles de fato se situam entre o pessoal do departamento de contabilidade e a administração, para assegurar a esta que aquele está funcionando como deveria, e que seus relatórios são corretos."

Os auditores independentes, ou contadores públicos independentes, como são geralmente conhecidos, não são diretamente vinculados às empresas, cujas demonstrações contábeis examinam. São profissionais independentes, que emitem, depois de adequado exame e investigação, parecer profissional quanto a se as demonstrações contábeis de empresa que eles examinaram representam adequadamente os resultados das operações e a situação patrimonial da empresa. (MAUTZ, 1987, p.20).

Basicamente a diferença existente entre as auditorias interna e externa ou independente reside no fato da primeira ser realizada por profissionais que fazem parte do quadro de funcionários da empresa, subordinados hierarquicamente a alguma ou algumas pessoas, pondo em risco a necessária e até imprescindível imparcialidade de que deve revestir-se seu trabalho.

O importante segundo o autor é que, no caso de auditoria internas, o pessoal incumbido seja especialmente selecionado e treinado para desempenhar suas funções com independência e flexibilidade funcional, que só será garantida se, definida no organograma da empresa, sua função seja diretamente subordinada à alta administração. O auditor interno, executa funções semelhantes às do externo e, guardadas suas limitações, é isso que caracteriza-o profissionalmente.

É certo entretanto que sua utilidade é indiscutível, especialmente em grandes empresas, onde há necessidade de um acompanhamento permanente das atividades, fator impossibilitado no caso da auditoria externa.

ALMEIDA (1996, p. 25) “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 ele possa vir um dia a examinar (como por exemplo, elaborar lançamentos contábeis), para que não interfira em sua independência.”

O ideal contudo é que a auditoria interna “prepare o terreno” para os auditores externos. Pode parecer que dizendo isso coloque-se aquela em segundo plano, mas essa idéia é reforçada quando se percebe que só o auditor externo terá a imparcialidade e discrepância necessárias a função.

Por seu lado a denominação “auditor independente”, de acordo com ALMEIDA, observa que:

Basicamente, somente em 1965, pela Lei nº 4.728, foi mencionado pela primeira vez na Legislação Brasileira a expressão “auditores independentes”. Posteriormente, o Banco Central do Brasil – BCB – estabeleceu uma série de regulamentos, tornando obrigatória a auditoria externa ou independente em quase todas as entidades integrantes do Sistema Financeiro Nacional – SFN – e companhias abertas. O BCB estabeleceu também, por meio da Circular nº 179, de 11-05-1972, as normas gerais de auditoria.. Cabe ressaltar que a Resolução nº 321/72 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC – aprovou as normas e os procedimentos de auditoria, os quais foram elaborados pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IAIB - atualmente denominado IBRACON. (ALMEIDA,1996, p.24).

Pode-se resumir então dizendo que, de uma maneira geral, ao auditor externo ou independente cabe o exame e crítica das demonstrações financeiras afim de avaliar-lhes a veracidade e a autêntica evidenciação dos resultados e da situação patrimonial da empresa em exame ao passo que à auditoria interna atribui-se a função de permanente acompanhamento e avaliação dos controles internos contábeis e administrativos.

Como vê-se, a manutenção de auditorias internas, principalmente nas grandes empresas é motivada basicamente com a intenção de que ela auxilie com suas informações na gestão da mesma. Já os principais motivos que levam uma entidade a contratação de um auditor externo ou independente são, muito eficazmente, elencados por Marcelo Cavalcanti Almeida :

- obrigação legal (companhias abertas e quase todas as entidades integrantes do SFN);
- como medida de controle interno tomada pelos acionistas, proprietários ou administradores da empresa;
- imposição de um banco para ceder empréstimo;
- imposição de um fornecedor para financiar a compra de matéria-prima;
- afim de atender exigências do próprio estatuto ou contrato social da companhia ou empresa;
- para efeito de compra da empresa (o futuro comprador necessita de uma auditoria afim de determinar o valor contábil correto do patrimônio líquido da empresa a ser comprada);
- para efeito de incorporação da empresa (é a operação pela qual a empresa é absorvida por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações);
- para efeito de fusão de empresas (é a operação pela qual se unem duas ou mais empresas para formar uma nova sociedade, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações);
- para efeito de cisão da empresa (é a operação pela qual a empresa transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a empresa cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a distribuição);
- para fins de consolidação das demonstrações contábeis (a consolidação é obrigatória para a companhia aberta que tiver mais de 30% do valor do seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas). (ALMEIDA, 1996, p.30).

2.2.6. O Profissional Auditor

IBRACON (1996, p. 18) “a auditoria deverá ser exercida por profissional legalmente habilitado, registrado no CRC na categoria de Contador.”

IBRACON(1996, p. 18) “por mais que seja uma pessoa em outros campos de atividade, inclusive os de negócios e das finanças, ela não pode satisfazer às exigências das normas de auditoria, sem instrução apropriada e experiência no exercício dessa atividade.”

Apesar de, a cada dia que passa, a auditoria especializar-se mais, possuindo em diversos países inclusive normas com suas prerrogativas e obrigações específicas, a profissão de auditor no Brasil objetivamente ainda não existe, atribuindo-se ao bacharel em Ciências Contábeis (ou provisionados que exerciam a profissão antes da instituição do curso superior) o direito de realizar trabalhos de auditoria.

Dadas as suas responsabilidades e a importância que efetivamente exerce na sociedade, o trabalho do auditor deve apoiar-se em duas premissas básicas: sigilo e independência. O sigilo na execução de seu trabalho deve-se ao fato deste profissional ter acesso imediato às mais diversas informações acerca da empresa, devendo utilizá-las tão-somente na persecução dos objetivos traçados em seu planejamento. A independência caracteriza-se como aspecto imprescindível da função, pois só aquele que manter-se distante o bastante dos interesses da empresa terá o poder discricionário suficiente para por em prática todos os benefícios decorrentes da auditoria.

O auditor necessita ainda possuir conhecimentos específicos ou gerais em muitas outras áreas que, à primeira vista, não são afetas à sua função mas que podem influenciar em muito seu trabalho, tais como, Administração, Organização e Métodos, Direito (todos os ramos), Economia, Psicologia, Relações Humanas, Moral e Ética, entre outras.

O fato é que a auditoria, vista como profissão, goza de grande credibilidade e respeitabilidade. À parte a existência, como em qualquer área da atuação humana de certos profissionais que denigrem a classe ou ainda por certas situações mal explicadas, como, a título de exemplo, fartamente têm-se noticiado nos últimos meses acerca da “quebra” de instituições financeiras auditadas por grandes escritórios, o auditor é um profissional prestigiado e sua palavra tem caráter de verdade e de garantia.

Logicamente porém o auditor não pode responsabilizar-se por toda uma escrita contábil, dado o caráter de amostragem do seu trabalho, devendo desta forma precisar muito bem os limites de suas observações e responsabilidades dentro da proposta e do contrato de trabalho.

ALMEIDA (1996, p. 32) “o auditor externo é um profissional contratado pela empresa para opinar sobre suas demonstrações financeiras, que representam informações contábeis fornecidas por esta; conseqüentemente, a responsabilidade do auditor externo restringe-se a sua opinião ou parecer expresso sobre essas demonstrações financeiras.”

As responsabilidades do auditor não estão explicitadas em nenhuma lei especial, face, a não regulamentação desta profissão específica. Contudo seus atos regem-se pelos Códigos Civil, Penal, Comercial e Profissional. Quanto à

responsabilidade profissional, regulada pelo Decreto-Lei nº 9.295, artigo 25, compete aos conselhos de contabilidade a fiscalização e consiste na atuação destes junto a seus clientes. Responderá também civil, comercial ou penalmente por quebra de contratos, negligência, fraudes ou falhas cometidas no exercício da função. Encontram-se ainda, os auditores, sujeitos a Lei nº 6.385/76, que trata das responsabilidades destes junto ao mercado de capitais, respondendo a Comissão de Valores Mobiliários (regulada atualmente pela Resolução nº 216 da CVM, de 29/06/94). Como outras profissões, o exercício da auditoria necessita de fiscalização, dada sua responsabilidade e para própria proteção da classe contra maus profissionais.

2.3. NORMAS DE AUDITORIA

Neste sub-item expõe-se: Conceito; Normas Relativa a Pessoa do Auditor; Normas Relativa a Execução do Trabalho; Normas Relativa ao Parecer.

Como em qualquer atividade profissional, a auditoria também deve submeter-se a normas que devem ser por ela seguidas na consecução de suas tarefas, visando o perfeito atingimento de seus objetivos.

2.3.1. Conceito

MOTTA (1992, p.22) “as normas de auditoria são os requisitos a serem observados no desempenho do trabalho de auditoria.”

FRANCO e MARRA, definem normas:

Por normas de auditoria são entendidas as regras estabelecidas pelos órgãos reguladores da profissão contábil, em todos os países, com o objetivo de regulação e diretrizes a serem seguidas por esses profissionais no exercício de suas funções. Elas estabelecem conceitos básicos sobre as exigências em relação à pessoa do auditor, à execução de seu trabalho e ao parecer que deverá ser por ele emitido. (FRANCO & MARRA, 2001, p. 56).

As normas de auditoria são os requisitos a serem observados no desempenho do trabalho de auditoria. Elas diferem dos procedimentos de auditoria naquilo em que os procedimentos se relacionam com atos a serem praticados, enquanto que as normas tratam das medidas de qualidade na execução desses atos e dos objetivos a serem alcançados com o uso dos procedimentos adotados. (IBRACON,1996,p.17).

Como normas de auditoria são entendidas as regras, os requisitos em que o auditor terá que observar e seguir no desempenho do trabalho de auditoria. Estas regras são estabelecidas pelos órgãos reguladores da profissão contábil, em todos os países.

Hoje no Brasil as normas são elaboradas pelo Instituto Brasileiro dos Contadores – IBRACON, e reconhecidas pela Resolução nº 321/72 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC e caracterizam como as diretrizes básicas da função do auditor.

FRANCO e MARRA (2001, p.57) “no Brasil, as primeiras normas de auditoria foram compiladas em 1972, com base na experiência de outros países mais adiantados.”

Resolução 820 e 821 de 17/12/1997:

- Normas Profissionais.
- Normas de Execução dos Trabalhos.
- Normas do Parecer

Estas normas orientam o comportamento do auditor, quanto à capacitação profissional e quanto à parte técnica requerida para a execução de seu trabalho.

As normas de auditoria aqui referidas foram elaboradas e reconhecidas pelos membros do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, hoje Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) e reconhecidas pela Resolução nº 321/72 do Conselho Federal de Contabilidade e caracterizam-se como as diretrizes básicas da função de auditor.

As normas referem-se a qualidade na execução e aos objetivos a serem alcançados através dos trabalhos de auditoria e são as seguintes :

2.3.2. Normas Relativas a Pessoa do Auditor

Dividem-se em três tópicos :

a) Capacidade técnico-profissional

ALMEIDA (1996, p.32) "o auditoria deve ser executada por pessoa legalmente habilitada, perante o CRC."

ATTIE (2000, p. 56) "embora aqui não tenhamos o exame de capacitação, a auditoria deve ser executada por pessoa legalmente habilitada, perante o Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de "Contador", e que tenha reconhecida experiência adquirida e mantida pelo treinamento técnico na função de auditor."

Ao profissional que exerça as funções de auditor é exigida, além da capacitação legal, devendo ser devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de Contador, a experiência adquirida através de treinamento técnico na função. Será através do treinamento que o auditor alcançará

a experiência necessária ao desempenho de sua função além de aprofundar seus conhecimentos a respeito das normas e dos procedimentos afetos a auditoria, dos princípios fundamentais de contabilidade e proporcionar-lhe o constante aperfeiçoamento face a dinâmica evolução da sua profissão.

A auditoria, como especialização da contabilidade, possui técnicas e procedimentos próprios para a consecução de suas atividades. Por sua formação universitária, o auditor dispõe de conhecimentos contábeis, que o habilitam a exercer trabalhos que envolvam a contabilidade, desde a coleta de informações da empresa, em sua totalidade, como na sistemática de implantação de rotinas e de controles internos e todos os aspectos que ocasionam eventos e mudanças na posição patrimonial da empresa. (ATTIE 2000, p. 57).

ATTIE (2000, P.57) “os conhecimentos do auditor, acerca dos princípios e técnicas contábeis, e que lhe são necessários para a condução de suas tarefas, variam, obviamente, de acordo com a natureza da empresa auditada.”

O auditor deve ter conhecimento e capacidade de aplicar as normas, os procedimentos e as técnicas no trabalho da auditoria, bem como ter conhecimentos atualizados dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, das Normas Brasileiras de Contabilidade e das técnicas contábeis.

O auditor deve ter conhecimento do ramo de atividade da empresa auditada, para a compreensão das transações realizadas e poder identificar os efeitos sobre o patrimônio da empresa.

b) Independência

ALMEIDA (1996, p.32) “o auditor deve ser independente em todos os assuntos relacionados com seu trabalho.”

MOTTA (1992, p.23) “o auditor deve expressar a sua opinião baseados nos elementos objetivos do exame realizado: não pode deixar-se influenciar por fatores

estranhos à sua ponderada interpretação dos elementos examinados, por preconceitos ou quaisquer outros fatores materiais ou afetivos que pressuponham perda de sua independência.”

O auditor deve manter sua independência em relação aos assuntos ligados a seu trabalho. Somente expressará sua opinião quando exclusivamente baseada nos fatos objetivos por ele analisados. Abster-se-á de divulgar suas conclusões quando qualquer fato ou interesse material ou afetivo puder influenciá-las, tais como relação de parentesco com o pessoal ligado a empresa, relações anteriores de trabalho, interesses financeiros diretos ou indiretos substanciais ou ainda que exerça função ou cargo incompatível com seu trabalho.

c) Cuidado e zelo

ALMEIDA (1996, p.32) “o auditor deve aplicar o máximo cuidado e zelo na realização de seus exames e na exposição de suas conclusões.”

Ressalte-se ainda que todo o trabalho do auditor, não só durante a execução como na confecção e exposição de suas conclusões deve ser realizado com todo cuidado e zelo dada a confiança que em sua opinião se deposita.

A propósito, deverá manter fiel obediência ainda ao Código de Ética Profissional do Contabilista, contido na Resolução nº 290, do Conselho Federal de Contabilidade, de 04 de setembro de 1970.

2.3.3. Normas Relativa a Execução do Trabalho

Segundo ALMEIDA, as normas relativas à execução do trabalho são:

- O trabalho deve ser adequadamente planejado; quando executado por contabilistas-assistentes, estes devem ser convenientemente supervisionados pelo auditor responsável;
- O auditor deve estudar e avaliar o sistema contábil e o controle interno da empresa, como base para determinar a confiança que neles pode depositar, bem como fixar a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- Os procedimentos de auditoria devem ser estendidos e aprofundados até a obtenção dos elementos comprobatórios necessários para fundamentar o parecer do auditor. (ALMEIDA, 1996, p.33).

Dividem-se em seis tópicos e dizem respeito aos seguintes itens :

a) Planejamento e supervisão

O planejamento estabelece antecipadamente o que deve ser feito, como, onde, quando, e por quem, em um nível de detalhes suficiente, sem se perder em múltiplos detalhes a essência do significado global. Visto que o planejamento tem lugar antes da ação, ele deve basear-se em previsões e estimativas do que irá ocorrer, que quando da realização futura, poderá diferir daquele planejamento inicialmente previsto. (ATTIE, 2000, p.44).

CFC - Princípios Fundamentais de Contabilidade e normas brasileiras de contabilidade - PCF/NBC (1995), citação feita por ATTIE (2000, p.59) "o auditor deve planejar seu trabalho consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e de acordo com os prazos e demais compromissos contratualmente assumidos com a entidade."

O planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- o conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
- os riscos de auditoria;
- a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas; e
- o uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos. (CFC - Princípios Fundamentais de Contabilidade e normas brasileiras de contabilidade - PCF/NBC (1995), citação feita por ATTIE (2000, p.59).

É imprescindível que toda a execução do trabalho de auditoria baseie-se num planejamento que preveja a natureza, extensão e profundidade dos exames, bem como o momento de sua aplicação, observadas as particularidades de cada caso. O auditor poderá subdelegar tarefas quando necessário mas seus auxiliares atuarão sob sua supervisão e orientação visto que é ele que responderá pela qualidade final do trabalho.

b) Estudo e avaliação do sistema contábil e de controle interno

MOTTA (1992, p.24) "o auditor deve efetuar o levantamento do sistema contábil e do controle interno da empresa, avaliar o grau de segurança por eles proporcionados e, com base nesses elementos, estabelecer a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria, assim como o momento apropriado de sua aplicação."

Afim de subsidiar seu trabalho e adequar o planejamento a realidade da empresa, terá o auditor de diagnosticar o grau de confiabilidade proporcionado pelo sistema contábil e de controle interno da mesma com vistas inclusive a recomendações e sugestões para eliminação de possíveis deficiências encontradas a serem dadas ao fim do seu trabalho.

c) Procedimentos de auditoria

MOTTA(1992,p.24)“procedimento de auditoria são o conjunto de investigações técnica que permitem o auditor formar opinião sobre as demonstrações contábeis examinadas e lhe fornecem base para emitir seu parecer.”

As aplicações dos procedimentos de auditoria devem ser realizados conforme a complexidade e volume das operações, utilizando os procedimentos básicos que são: inspeção, observação, investigação e confirmação, cálculos e revisão analítica. Estes procedimentos devem ser estendidos e aprofundados até a obtenção dos elementos comprobatórios necessários para fundamentar o parecer do auditor.

ATTIE (2000, p.131) “procedimentos de auditoria são as investigações técnicas que, tomadas em conjunto, permitem a formação fundamentada de opinião do auditor, sobre as demonstrações financeiras ou sobre o trabalho realizado.”

ATTIE (2000, p.131) ”a aplicação dos procedimentos de auditoria precisa estar atrelada ao objetivo que se quer atingir. Objetivo é a meta a ser alcançada. Os procedimentos são os caminhos que levam à consecução do objetivo.”

Com a finalidade de obter os elementos necessários para a formação de seu parecer o auditor deve aprofundar seus procedimentos, adequando-os a cada caso particular, até que alcance as provas materiais ou informações objetivas dos fatos investigados. Os critérios modificam-se sob certos aspectos quando se alteram as finalidades, embora, tecnicamente, em linhas gerais, os cuidados a serem tomados na execução do trabalho sejam quase sempre os mesmos.

d) Provas seletivas e qualidade da prova

MOTTA (1992, p.25) “a complexidade e o volume das operações fazem com que os procedimentos de auditoria sejam aplicados por meio de provas seletivas, testes e amostragem. Cabe ao auditor, com base no controle interno e nos elementos de juízo de que dispõe, determinar o número de operações a serem examinadas, de forma a obter elementos de convicção que sejam válidos para o todo.”

Dada a complexidade e volume dos registros analisados, o auditor utiliza-se de provas seletivas e exames por amostragem na execução do trabalho. Deverá ainda basear seu trabalho na consistência sugerida pelo controle interno da empresa e levar em conta a qualidade e confiabilidade das provas obtidas.

e) Oportunidade do procedimento

A época ou momento apropriado da execução de certos procedimentos será aquela em que haja maior conveniência, a critério do profissional, observados os objetivos e as peculiaridades de cada trabalho.

MOTTA (1992, p.26) “a juízo do auditor, alguns procedimentos de auditoria poderão ser aplicados com maior eficiência em época anterior à data do levantamento das demonstrações contábeis, e outros procedimentos posteriormente a essa data.”

f) Papéis de trabalho

Papéis de trabalho são todos os documentos, relatórios e formulários redigidos ou preparados pelo auditor e de que se faça uso no decorrer do estudo.

MOTTA (1992, p.26) "...eles são de propriedade exclusiva e confidencial do auditor."

ALMEIDA (1996, p.69) "os papéis de trabalho podem ser de natureza corrente ou permanente. Os correntes são utilizados em apenas um exercício social, já os permanentes são utilizados em mais de um exercício social."

2.3.4. Normas Relativas ao Parecer

ATTIE (2000, p.40) "considerando a avaliação, o auditor determina o tipo de parecer de auditoria a ser emitido em relação ao conjunto das demonstrações financeiras e as notas explicativas que as acompanham."

O parecer do auditor é o produto final de seu trabalho e nele deverá fazer constar certas informações mínimas, tais como, se o processo de exame obedeceu as normas e procedimentos de auditoria, se as demonstrações contábeis examinadas obedeceram na sua elaboração os princípios fundamentais de contabilidade e se há uniformização em relação ao exercício anterior.

A redação do parecer de auditoria obedece a um padrão instituído pelas normas de auditoria e normalmente contém três parágrafos:

- o 1º parágrafo indica as demonstrações financeiras examinadas e a responsabilidade assumida pelo auditor;
- o 2º parágrafo indica como os trabalhos de auditoria foram conduzidos; e

- o 3º parágrafo indica a opinião do auditor em relação ao objeto do exame. (ATTIE, 2000, p.40)".

Observe-se que, salvo menção em contrário constante do parecer, entender-se-á que os elementos componentes das demonstrações analisadas foram aceitos como satisfatórios.

O parecer expressará a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras em seu conjunto. Caso não possa por algum motivo opinar sem ressalvas sobre a totalidade das demonstrações, declarará os motivos. De qualquer forma o parecer indicará a natureza dos exames e o grau de responsabilidade assumido pelo profissional.

2.4. PRÉ-AUDITORIA

Neste sub-item revisa-se: Controle Interno; Plano de Auditoria.

LOPES DE SÁ (2000, p.80) "o período inicial possui uma série de detalhes que se apresenta como uma primeira aproximação com o cliente, incluindo também as providências necessárias para que seja possível entrar em funcionamento um sistema de auditoria contábil."

A pré-auditoria nada mais é que o contato inicial com o cliente, ocasião em que se realizarão entrevistas e sondagens afim de obter subsídios para a elaboração do plano de auditoria.

LOPES DE SÁ (2000, p.81) "a importância da entrevista exige que seja o sócio ou diretor responsável tecnicamente quem encete as conversações e presida o desenvolvimento dos contatos iniciais."

Este trabalho de pré-auditoria deve ser atribuído a profissionais experientes, preferencialmente o diretor do escritório se for o caso, que deverá ser objetivo e possuidor de boa capacidade de síntese.

Procurará, através principalmente de entrevistas, descobrir qual ou quais as reais necessidades da empresa, devendo conduzir a conversa com franqueza afim de evitar a formação de concepções errôneas quanto aos objetivos do trabalho a ser realizado.

Desta forma todo cuidado é pouco nesta fase, pois dela dependerá todo o desenvolvimento do plano e a própria execução da auditoria.

LOPES DE SÁ (2000, p.89) "além da entrevista, precisa o auditor, antes de iniciar sua tarefa, solicitar algumas peças e demonstrações, que tanto podem ser preparadas como também ser encontradas já prontas nos arquivos."

2.4.1. Controle Interno

Tanto a auditoria interna como a auditoria externa independente pressupõem a existência, na empresa objeto de seu estudo, de um sistema próprio de controle interno, cuja finalidade, como o próprio nome diz, é assegurar que os procedimentos administrativos, operacionais, financeiros e contábeis adotados pela mesma estejam de acordo com os seus objetivos e diretrizes, sejam os mais adequados para alcançar tais objetivos e estejam sendo eficazmente aplicados na prática.

LOPES DE SÁ (2000, p.106) "a 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 o patrimônio e os objetivos deste.”

a) Importância

A existência ou não de um bom sistema de controle interno e principalmente a consistência e confiabilidade que esse sistema passa ao auditor é que o levará a reduzir ou aumentar o volume e a profundidade dos testes. Quanto menor o controle maior será o cuidado exigido no exercício das tarefas.

Quanto a importância do controle interno, William Attie nos diz :

ATTIE (2000, p. 114) “A função da contabilidade como instrumento de controle administrativo é hoje unanimemente reconhecida. Um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em um controle interno eficiente é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios.”

b) Conceitos

ALMEIDA (1996, p.50) “o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas, com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.”

ATTIE (2000, p.101) “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.”

O controle interno é portanto um utilíssimo instrumento auxiliar no controle do patrimônio e assim, de sua competente formulação, implementação e constante aplicação dependerá o eventual sucesso da empresa como um todo.

O sistema de controle interno vai além das questões diretamente ligadas aos departamentos contábil e financeiro da empresa, levando a classificá-lo em contábil e administrativo.

Por controles internos contábeis se entendem aqueles diretamente relacionados com o patrimônio e aos seus registros e demonstrações. Como exemplo tem-se os sistemas de conferência, aprovação e autorização (responsabilidades e riscos envolvidos), segregação de funções (independência nas funções de execução operacional, custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização) e controles físicos sobre os ativos.

Os controles internos administrativos são ligados ao plano de organização e os procedimentos relacionados principalmente à eficiência operacional. Desses controles tem-se como exemplos as análises estatísticas, relatórios de desempenho e controle de qualidade.

c) Avaliação

Após conhecido e estudado o sistema de controle interno da empresa e analisada a sua efetiva aplicação, o auditor terá condições de avaliar se estes

oferecem a segurança necessária para convencê-lo de que os registros e demonstrações contábeis refletem a verdade.

Certamente que o risco de ocorrência de falhas em uma empresa com um sistema de controle interno efetivo e confiável será bem menor do que naquela em que inexistir controles ou que possuir um sistema ruim.

Afim de efetuar a avaliação o auditor comumente utiliza-se de questionários, que configuram-se em eficientes métodos, que deverão ser desenvolvidos e interpretados levando-se sempre em conta as peculiaridades de cada empresa.

ALMEIDA (1996, p.49) "as normas de auditoria geralmente aceitas, referente ao trabalho no campo, estabelecem que o auditor deve avaliar o sistema de controle interno da empresa auditada, a fim de determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria."

Um bom modelo de avaliação é o ensinado por Marcelo Cavalcanti Almeida, em seu livro Auditoria : um curso moderno e completo, pelo qual o auditor deverá, somando a nota dada ao controle interno e o volume dos testes, perfazer um total de 10 pontos. A nota dada ao controle interno pode variar de 0 a 8 e a amplitude dos testes variará de 2 a 10. Assim, se o volume dos testes for 3 o auditor terá de testar 30% dos lançamentos contábeis, pressupondo que a nota dada ao controle interno foi 7. O volume mínimo de testes deverá ser 20%, dadas as limitações de qualquer sistema de controle interno (conluio, incompetência e negligência).

2.4.2. Plano de Auditoria

ALMEIDA (1996, p. 123) “as normas de auditoria geralmente aceitas exigem que o trabalho de auditoria sejam adequadamente planejado. Planejar significa estabelecer metas, para que o serviço de auditoria seja de excelente qualidade e a um menor custo possível.”

O plano de auditoria é o programa de ação voltado para orientar e controlar a execução dos exames de auditoria, prevendo a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos nele empregados, bem como a oportunidade de sua aplicação.

O planejamento proporcionará ainda que se estabeleçam metas para otimização dos resultados ao menor custo possível.

Outros objetivos e vantagens a serem atingidos com o prévio planejamento dos serviços de auditoria são :

- a) tomada de conhecimento sobre a natureza dos negócios e da estrutura organizacional da empresa;
- b) identificação, com antecedência, de problemas relacionados com as áreas a serem examinadas;
- c) designação de assistentes que trabalharão sob supervisão e orientação do auditor;
- d) obtenção de maior cooperação por parte do pessoal da empresa; e,
- e) criação de uma seqüência lógica para realização dos trabalhos.

Na sua elaboração um bom plano de auditoria deverá levar em consideração :

- unidade;
- flexibilidade;
- objetividade e clareza;
- a avaliação dos controles internos; e,
- uma correta distribuição de tarefas.

Os elementos para formação do plano de auditoria são também encontrados nos levantamentos iniciais (pré-auditoria), nas experiências anteriores e nas normas de auditoria.

O que não se deve perder de vista é que o plano deve ser um guia seguro, indicador do que deverá ser feito, e que possibilite, por isto mesmo :

- 1º. a execução fiel de trabalhos de bom nível técnico-profissional, como guia;
- 2º. o acompanhamento do progresso de tal execução;
- 3º. a manutenção de uma linha certa que não permita omissões. (LOPES DE SÁ, 2000, p.132).

2.5. PAPÉIS DE TRABALHO

Neste sub-item revisa-se: Definição dos Papéis de Trabalho; Finalidade dos Papéis de Trabalho; Aspectos Essenciais dos Papéis de Trabalho; Elaboração, Organização e Arquivamento dos Papéis de Trabalho e Tipos de Papéis de Trabalho.

2.5.1 Definição dos Papéis de Trabalho

ATTIE (2000, p.156) “entende-se por papéis de trabalho o conjunto de formulários e documentos que contém as informações e apontamentos obtidos pelo auditor durante seu exame, bem como as provas e descrições dessas realizações, os quais constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento da opinião.”

MOTTA (1992, p.53) “papéis de trabalho são importantes instrumentos usados pelos auditores; são eles elos de ligação entre os registros da empresa e os relatórios de auditoria.”

Todo o trabalho do auditor deve apoiar-se em elementos comprobatórios suficientes para formar bases que sustentem seu parecer sobre as demonstrações analisadas. Papéis de trabalho são pois instrumentos auxiliares no desempenho das tarefas de auditoria, sendo desta forma de propriedade privativa do auditor e de natureza confidencial.

2.5.2. Finalidade dos Papéis de Trabalho

Os principais objetivos dos papéis de trabalho de auditoria são os seguintes:

- atender às normas de auditoria geralmente aceitas;
- acumular as provas necessárias para suportar o parecer do auditor;
- auxiliar o auditor durante a execução de seu trabalho;
- facilitar a revisão por parte do auditor responsável, a fim dele assegurar-se de que o serviço foi efetuado de forma correta;
- servir como base para avaliação dos auditores;
- ajudar no trabalho da próxima auditoria (um conjunto de papéis de trabalho bem preparados serve de guia na auditoria de outro exercício social, concorrendo para que ela seja conduzida de forma mais eficiente);
- representar na justiça (no caso de ser movida uma ação contra o auditor ou a firma de auditoria) as evidências do trabalho executado. (ALMEIDA, 1996, p.67).

Cabe ressaltar que a manutenção de um sistema de papéis de trabalho objetiva, antes de mais nada, atender as normas de auditoria, fornecendo um registro completo do trabalho efetuado e demonstrando o grau de credibilidade das informações obtidas.

2.5.3. Aspectos Essenciais dos Papéis de Trabalho

ATTIE (2000, p.157) “a elaboração dos papéis de trabalho relata o exame praticado pelo auditor, propiciando um registro escrito, de forma permanente, quanto às informações obtidas e o julgamento profissional, por ele adotado, na execução e identificação de seus objetivos.”

ATTIE (2000, p.157) “os papéis de trabalho são o espelho da pessoa do auditor que os preparou, colocando, de forma escrita, seus sentimentos e pontos de vista acerca da matéria examinada.”

Os papéis de trabalho devem observar os seguintes requisitos básicos :

- possibilitar a execução das tarefas com um mínimo de esforço;
- proporcionar a máxima clareza(sendo entendido com facilidade ainda que por iniciantes, no caso de se referirem às tarefas essenciais de levantamento, por exemplo);
- propiciar o menor custo(sendo, por isso, estudados previamente);
- servir de base permanente de consulta;
- disciplinar as anotações;
- ampliar as chances de uma análise retrospectiva com melhor ordem;
- estar bem identificado(título, data, empresa cliente, revisor etc.);
- estar classificado de forma a identificar-se com o plano de auditoria. (LOPES DE SÁ,2000, p. 162).

Os papéis de trabalho serão considerados tão mais completos à medida que refletirem com a maior clareza e objetividade possíveis as informações colhidas, bem como os métodos e técnicas utilizados por ocasião do exame.

2.5.4. Elaboração, Organização e Arquivamento dos Papéis de Trabalho

Por ocasião da elaboração de papéis de trabalho o auditor deverá empregar o melhor dos seus esforços pois na sua qualidade estará refletida a competência profissional do mesmo.

A NORMA Nº 009, DE 1982, DA IFAC, citado por LOPES DE SÁ (2000, p.164), e que regulamenta o assunto, segue a orientação já lecionada por Peulet, estabelecendo que: “os papéis de trabalho devem ser suficientemente completos e detalhados para que o auditor experiente possa Ter completa compreensão do trabalho realizado”.

Deverá o auditor, na execução dos serviços, registrar nos papéis de trabalho quaisquer observações, comentários ou explicações que possam vir a fazer parte do relatório, não estando limitados assim a dados quantitativos, ao contrário, devem incluir um bom número de notas e explicações que indiquem objetivamente o que foi feito, as atitudes tomadas e opiniões sobre a qualidade e confiabilidade dos registros examinados.

A nível prático os papéis de trabalho devem observar ainda certas regras básicas, tais como :

- devem, sempre que possível, ser escriturado a lápis(preto), a fim de facilitar possíveis alterações durante a execução do serviço, principalmente em função de revisões feitas por auditores mais experientes;
- na parte superior do papel de trabalho devem ser colocados o nome da empresa auditada, a data-base do exame e o título(caixa, bancos, teste de correção monetária, teste das depreciações etc.);
- não deve ser utilizado o verso da folha do papel de trabalho;
- os números e as informações devem ser colocados na parte superior do papel de trabalho (logo após o título) e as explicações sobre o trabalho executado na parte superior;

- os tiques ou símbolos são apostos ao lado do número auditado e explicados na parte inferior do papel de trabalho, evidenciando dessa forma o serviço executado;
- o auditor deve evitar a utilização excessiva de tiques em uma mesma folha (o ideal é até oito símbolos), devido ao fato de que dificulta consultas e revisões dos papéis de trabalho. Caso seja necessário, o auditor poderá usar letras ou números dentro de círculos, em vez de símbolos;
- os tiques ou as letras ou números dentro de círculos devem ser escriturados com lápis de cor (normalmente vermelho), a fim de identificar claramente o trabalho executado e também para facilitar a revisão dos papéis de trabalho;
- o auditor também pode utilizar o sistema de notas para dar explicações necessárias nos papéis de trabalho;
- somente devem ser elaborados os papéis de trabalho que têm um fim útil;
- as informações nos papéis de trabalho devem limitar-se aos dados necessários;
- os comentários devem ser sucintos e com redação clara e compreensível;
- a forma de apresentação e o conteúdo dos papéis de trabalho devem ser de modo a permitir que uma pessoa que não participou dos serviços de auditoria possa compreendê-los de imediato;
- os papéis de trabalho devem indicar as conclusões alcançadas. (ALMEIDA, 1996, p.70,71).

Com relação ao arquivamento e guarda do papéis de trabalho, cabe informar que, de acordo com a Instrução CVM nº 381, de 13/09/1984, estes devem ser conservados em boa guarda pelo prazo de três anos, contado a partir da data da publicação da ata que aprovou as demonstrações financeiras da companhia auditada.

ALMEIDA (1996, p. 71) "os papéis de trabalho devem ser codificados de forma a possibilitar que as informações sejam facilmente encontradas. A codificação pode ser feita por sistema numérico ou alfabético, ou a combinação dos dois. O código deve ser feito com lápis de cor (normalmente azul) e aposto na parte direita superior do papel de trabalho."

ATTIE (2000, P. 161) "A codificação dos papéis de trabalho é convencionalmente geralmente com a utilização de letras maiúsculas, obedecendo a uma seqüência

lógica e racional, procurando sempre resumir os trabalhos realizados em um jogo de papéis que, em seu conjunto, representarão todo serviço executado.”

Normalmente são utilizadas letras combinadas com números ou é obedecida a ordem em que o trabalho é executado, ou a ordem dos grupos de contas do balanço, ou as iniciais do título da análise, processo conhecido como referência dos papéis de trabalho.

A referência pode ser feita da seguinte forma :

Título do Teste	Referência
Disponibilidades	A
Contas a receber	B
Demais contas a receber	C
Estoques	D
Despesas do exercício seguinte	E
Controladora, Controladas e coligadas	G
Demais contas a receber - longo prazo	H
Investimentos	J
Imobilizado	L
Diferido	M
Fornecedores	AA
Salários e contribuições	BB
Impostos	CC
Distribuições estatutárias	DD
Demais contas a pagar	EE

Financiamentos	GG
Debêntures	HH
Controladora, controladas e coligadas	II
Demais contas a pagar - longo prazo	JJ
Resultado de exercícios futuros	MM
Patrimônio Líquido	NN
Demonstração do resultado	DR

Fonte: elaborada pelos Auditores

Os ativos são designados com uma letra em seqüência alfabética, de acordo com a ordem seguida pelos grupos ou subgrupos de contas do balanço patrimonial. Para as contas do passivo e do patrimônio líquido, afim de dar um maior destaque na referência, utilizam-se letras duplicadas. O papel de trabalho que represente a demonstração do resultado do exercício terá a denominação DR.

Outro artifício a ser utilizado pelo auditor é o denominado "referências cruzadas", que objetivam proporcionar uma adequada amarração dos papéis de trabalho de uma mesma área, bem como evidenciar trabalhos realizados em um setor que tenha influência em outras áreas de trabalho.

Os papéis de trabalho devem, segundo as informações que contém, ser arquivados em pastas próprias, divididos em papéis correntes e papéis permanentes. Na pasta permanente são arquivados os papéis que serão utilizados durante vários exercícios sociais, tais como, documentos relativos a estrutura organizacional da empresa, plano de contas, fluxograma, manual de serviços, entre outros. Na pasta corrente serão arquivados aqueles papéis que são apenas usados no ano-base que foi realizada a auditoria e para consultas no exercício social

seguinte, sejam os relativos a exame das transações e programas de auditoria, questionário de avaliação dos controles internos, entre outros.

2.5.5. Tipos de Papéis de Trabalho

ATTIE (2000, p.165) “os papéis de trabalho são os meios onde estão evidenciados todos os exames executados, todas as provas e conclusões obtidas pelo auditor. Dessa forma os papéis de trabalho dispões de uma enorme gama de modelos.”

Entre os tipos mais freqüentemente utilizados, encontramos :

a) Lançamento de ajuste

Deverão ser efetuados quando descobertos quaisquer erros ou irregularidades nos dados contábeis sob exame e que requererão correção por parte da empresa auditada. O auditor preparará os lançamentos contábeis, avaliada sua relevância, de forma resumida, evidenciando as contas e os valores envolvidos, com um breve histórico.

Durante o transcorrer do trabalho, o auditor pode vir a descobrir quaisquer erros ou irregularidades nos dados contábeis sob exame, que requererão correções por parte da companhia auditada. No momento desta descoberta o auditor prepara os lançamentos contábeis em um papel de trabalho, de forma resumida, evidenciando com um breve histórico quais as contas e os valores envolvidos. (ATTIE, 2000, p. 165).

Quando detectadas falhas nos procedimentos ou nos controles internos da empresa, o profissional elaborará um papel de trabalho, constatando quais as deficiências existentes e quais seriam na sua opinião as possíveis melhorias a serem providenciadas para os pontos encontrados.

b) Memorando

ATTIE (2000, p.166) “o memorando é utilizado para subsidiar trabalhos realizados pelos auditor, dando a estes uma seqüência mais longa ou um breve resumo dependendo das Circunstância que são utilizadas registrando suas análises de determinados assuntos.”

c) Balancete de trabalho ou balancete do razão

É a base fundamental para o trabalho de auditoria. Todos os demais papéis de trabalho, de uma forma ou de outra, se relacionam com ele.

Normalmente, quando o auditor começa seu trabalho, toma como ponto de partida os balancetes da companhia disponíveis no início da auditoria. Para que estes balancetes tenham validade para a auditoria, eles deverão ser confrontados com os registros que lhe deram origem. Os balancetes servirão de base para seleção e programação das contas a serem examinadas, inclusive se prestam para definir os limites que deverão ser adotados nos diversos testes de auditoria. (MOTTA, 1992, p.58).

d) Análise

MOTTA (1992, p.61) “esta é a maior categoria dos papéis de trabalho, pois deverá existir um papel para cada conta e/ ou subconta relevante do Razão, que irão formar os grupos de contas de balanço patrimonial e demonstração do resultado. Normalmente são preparados em papel quadriculado de sete e quatorze colunas, dependendo da necessidade. “

É efetuada objetivando a explicação do saldo da conta examinada com o objetivo de um exame de profundidade dos lançamentos ou valores que o compõem.

e) Conciliação

Preparada a fim de explicitar as divergências existentes entre duas ou mais fontes de informação.

f) Programa de auditoria

É o plano de trabalho, voltado a orientar e controlar a execução dos exames a serem efetuados.

Para a elaboração adequada de um programa de auditoria deve-se sempre levar em consideração:

- definição dos objetivos da área ou tarefa a auditar;
- avaliação do controle interno como base para a extensão e profundidade do trabalho a ser realizado;
- avaliação da relevância ou relatividade; e
- definição dos procedimentos de auditoria e o momento de sua aplicação. (ATTIE, 2000, p. 167).

2.6. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Neste sub-item revisa-se: 2.6.1. Exame Físico; 2.6.2. Confirmação, Exame dos Documentos Originais e Cálculos; 2.6.3. Exame da Escrituração; 2.6.4. Investigação Minuciosa e Inquérito; 2.6.5. Exame dos Registros Auxiliares,

Correlação das Informações Obtidas e Observações e, 2.6.6. Da Utilização dos Procedimentos de Auditoria.

Procedimentos de auditoria são as técnicas utilizadas pelo auditor para a obtenção de evidência sobre as informações das demonstrações financeiras.

Para ATTIE (2000, p.131).”os procedimentos de auditoria são as ferramentas técnicas, dos quais o auditor se utiliza para a realização de seu trabalho, consistindo na reunião das informações possíveis e necessárias e avaliação das informações obtidas, para a formação de sua opinião imparcial.”

MOTTA(1992, p.24) “procedimentos de auditoria são o conjunto de investigações técnicas que permitem ao auditor formar opinião sobre as demonstrações contábeis examinadas e lhe fornecem base para emitir seu parecer.”

ATTIE (2000, p.254) “os procedimentos de auditoria que serão utilizados para o auditor atingir os objetivos previamente delineados são vários, dependendo das circunstâncias, da efetividade de controle interno e da materialidade envolvida. “

Procedimentos ou técnicas de auditoria nada mais são que as análises técnicas que, no seu todo, permitirão a obtenção de elementos suficientes, possíveis e necessários, para a formação fundamentada da opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras ou sobre o trabalho realizado.

A natureza, extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria a serem aplicados dependem de investigações e da qualidade da prova a ser obtida. Sobre o assunto, Attie diz :

ATTIE (2000, p.35) “a complexidade e o volume das operações fazem com que os procedimentos de auditoria sejam aplicados por meio de provas seletivas, testes

e amostragens, cabendo ao auditor, com base no controle interno e nos elementos de juízo de que dispõe, determinar o número de operações a serem examinadas, para obter elementos de convicção que sejam válidos para o todo.”

Os procedimentos de auditoria mais comumente utilizados são : exame físico, confirmação, exame dos documentos originais, conferência de cálculos, análise da escrituração, investigação minuciosa, inquérito, exame dos registros auxiliares, correlação das informações obtidas e observação.

A adequada propositura de um ou mais dos procedimentos de auditoria, de acordo com os objetivos traçados e a segurança oferecida pelos controles internos, e sua conjugação aos objetivos a serem atingidos, formará o programa de trabalho de que o auditor se utilizará na busca dos elementos comprobatórios suficientes para fundamentar seu parecer.

Para ATTIE, a auditoria poderá apresentar formas diversas. Poderão ser aplicados vários procedimentos como segue:

2.6.1. Exame Físico

O exame físico *in loco*, é o objeto importante de verificação da auditoria dos estoques, que vem identificar fisicamente o bem declarado nas demonstrações financeiras, proporcionar ao auditor a possibilidade do mesmo ter sua opinião sobre a existência física do item examinado.

Esse procedimento é utilizado para as contas do ativo e consiste em identificar fisicamente o bem declarado nas demonstrações financeiras. Exemplificaremos abaixo ativos que normalmente são submetidos à contagem física pelo autor:

- dinheiro em caixa;
- estoques;

- títulos(ações, títulos de aplicações financeiras etc.);
- bens do ativo imobilizado. (ALMEIDA, 1996, P. 45).

O exame físico é a verificação *in loco*; deverá proporcionar ao auditor a formação de opinião quanto a existência física do objeto ou item examinado. O exame físico realizado pelo auditor deve conter as seguintes características:

- a. **Identificação:** comprovação através do exame visual do item específico a ser examinado.
- b. **Existência Física:** comprovação através da constatação visual, de que o objeto ou item examinado existe realmente.
- c. **Autenticidade:** poder de discernimento de que o item ou objeto examinado é fidedigno.
- d. **Quantidade:** a operação das quantidades reais existentes fisicamente, somente se dando por satisfeito após apuração adequada.
- e. **Qualidade:** exame visual de que o objeto examinado permanece em uso, não está deteriorado e merece fé. (ATTIE, 2000, p. 133).

É a verificação *in loco*, proporcionando ao auditor a formação da opinião quanto à existência física do item examinado.

O exame físico determina que os valores registrados na contabilidade são adequados e os registros contábeis estão corretos.

Exemplos de procedimentos: contagem de caixa, estoques imobilizado, investimentos, duplicatas a pagar e a receber.

2.6.2. Confirmação, Exame dos Documentos Originais e Cálculos.

a) Confirmação

ALMEIDA (1996, p. 46) “esse procedimento é utilizado pelo auditor para confirma, por meio de carta, bens de propriedade da empresa em poder de terceiros, direitos a receber e obrigações.”

ATTIE (2000, p. 134) “ a confirmação, como procedimento de auditoria, implica a obtenção de declaração formal e imparcial de pessoas independentes à empresa e que estejam habilitadas a confirmar.”

É o procedimento pelo qual se obtêm declarações formais e imparciais de pessoas não ligadas diretamente à empresa e que possam confirmar. A prova obtida diretamente de fonte externa proporciona maior grau de confiança do que aquela obtida dentro da empresa. O cliente expede cartas dirigidas a empresas ou pessoas com as quais mantém relações de negócios, solicitando que confirmem, em conta dirigida ao auditor, qual a situação desses negócios, em data determinada.

Exemplos de procedimentos: confirmação de contas a receber, confirmação de empréstimos, confirmação de bancos conta movimento, confirmação de estoques em poder de terceiros e confirmação de advogados.

Para que seja efetivo, o procedimento de confirmação, é necessário que as solicitações sejam efetuadas pelo próprio pessoal da administração da auditada, sob supervisão do auditor e que os despachos e as respostas aos pedidos sejam obtidos diretamente pelo auditor, sob pena de prejudicar a validade das provas obtidas.

b) Exame dos Documentos Originais

ATTIE (2000, p. 136) “é o procedimento de auditoria voltado para o exame de documentos que comprovem transações comerciais ou de controle.”

É o procedimento de auditoria na qual se examina a documentação que comprova as transações comerciais da empresa.

Ao examinar a documentação o auditor deve verificar se o documento é fidedigno e merece fé, se a transação realizada é adequada em função da atividade da empresa, se foram aprovados pelos responsáveis e se o registro das operações

é adequado em função da documentação examinada e se está contabilizada em contas apropriadas.

Exemplos de procedimentos: documentação de aquisição de matérias-primas, de aquisição de itens do imobilizado, de vendas realizadas.

c) Conferência de Cálculos

ATTIE(2000, p.137) “é o procedimento de auditoria voltado para a constatação da adequação das operações aritméticas e financeiras. Embora seja este o procedimento de auditoria mais simples e completo por si mesmo, é a única forma de constatação das várias operações que envolvam somas e cálculos.”

É o procedimento de auditoria para a conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registros e demonstrações contábeis e outros.

O auditor não deve confiar em somas e cálculos que lhe apresentam.

MOTTA (1992, p.28) “esta técnica é aplicada praticamente durante todo o trabalho, de auditoria, desde o simples exame de uma conciliação bancária até a preparação das Demonstrações Financeiras a serem publicadas.”

É a técnica de que a auditoria se utiliza, voltado para a confirmação, com base em testes, dos diversos cálculos efetuados no processo de elaboração das demonstrações financeiras. Apesar de simples, este procedimento não deve ser subestimado, pois ele poderá revelar erros que comprometem as demonstrações.

ALMEIDA (1996, p. 46) “o contador efetua diversos cálculos em todo o processo de elaboração das demonstrações financeiras. Evidentemente, um erro de

cálculo ocasiona uma informação errônea nessas demonstrações. Portanto, o auditor deve conferir, na base de teste, esses cálculos.”

Esse procedimento é utilizado nas seguintes transações dadas abaixo, como exemplos:

- cálculos de valorização de estoques;
- cálculos de amortização de despesas antecipadas e diferidas;
- cálculo de listagem de estoque;
- cálculos da depreciação dos bens do imobilizado;
- cálculos dos juros a receber/pagar.
- cálculos da correção monetária sobre o ativo permanente e o patrimônio líquido. E outros.

2.6.3. Exame da Escrituração

ATTIE (2000, p. 138) “é a técnica de auditoria utilizada para a constatação da veracidade das informações contábeis. Este é o procedimento de auditoria usado para o levantamento de análises, composições de saldo, conciliação etc.”

MOTTA (1992, p.28) “também aplicada durante toda a auditoria, pois, desde os testes de procedimentos sobre controle interno até a preparação das Demonstrações, importa que as operações estejam nos livros da Companhia.”

São as técnicas utilizadas pelo auditor para constatar se as informações contábeis são verdadeiras.

Exemplo de procedimentos: conciliação bancária, análise das despesas de viagens.

2.6.4. Investigação Minuciosa e Inquérito.

a) Investigação Minuciosa.

A investigação minuciosa nada mais é que o exame em profundidade da matéria auditada, que pode ser um documento, uma análise, uma informação obtida, entre outras. Quando essa técnica é colocada em prática, tem por objetivo certificar que o objeto auditado, no momento, realmente é fidedigno, devendo o auditor, para tanto, ter os conhecimentos necessários para detectar a existência de quaisquer anomalias. (ATTIE, 2000, p.139).

A investigação minuciosa deve ser uma constante na execução de qualquer trabalho de auditoria, devendo o auditor colocar em ação seu julgamento profissional para determinação da fidedignidade das informações.

É o exame minucioso, profundo da matéria auditada. O auditor obtém informações de várias fontes, internas e externas, sobre o mesmo problema e, conclui quanto à correção, ou incorreção dos dados sob exame.

Conforme o auditor vai executando o seu trabalho, vai conversando com os funcionários, gerentes e encarregados, e conduzindo suas perguntas no sentido de obter o maior número de informações úteis, necessários ao andamento do trabalho. Ao entrevistar, depois, o diretor, já terá condições para avaliar as informações deste último. Pode também conversar com gerentes de bancos, corretores e outros elementos que tenham relações com a empresa.

Estes procedimentos são utilizados para a informação sobre o controle interno, para obtenções de dados e identificação de tarefas executadas.

Como exemplo de procedimentos de auditoria de investigação minuciosa temos:

- exame minucioso de razoabilidade da provisão para crédito de liquidação duvidosa;

- exame detalhado dos relatórios de despesas de viagens;
- exame detalhado da documentação de compra/venda;
- exame minucioso da conta de manutenção e reparos;
- exame minucioso dos pagamentos realizados.

b) Inquérito.

Consiste na formulação de perguntas visando a obtenção de respostas a serem examinadas para comprovação das informações recebidas. Poderá ser utilizado através de declarações formais ou mesmo por conversas normais com o pessoal da administração ou os encarregados das áreas auditadas.

ATTIE (2000, p. 140) “é um dos procedimentos de auditoria de grande valia, desde que corretamente aplicado, uma vez que a formulação de perguntas tolas, merece, conseqüentemente, respostas tolas.”

É a técnica que não pode faltar em um trabalho de auditoria.

A observação poderá levar o auditor a detectar erros, deficiência, problemas no item em exame.

Exemplo de procedimentos: observação quanto à correta classificação contábil, quanto a passivos não registrados, quanto a vendas não registradas.

ATTIE (2000, p.141) “o principal objetivo do inquérito é obter as informações necessárias ao andamento do trabalho do auditor. À medida que se quer aprofundar no assunto, deve-se ouvir o pessoal entrevistado, sobretudo, evidentemente, se suas informações contribuem para o trabalho proposto.”

2.6.5. Exame dos Registros Auxiliares, Correlação das Informações Obtidas e Observações.

a) Exame dos Registros Auxiliares

A análise dos documentos ou registros auxiliares (extra-contábeis) é de suma importância como procedimento de auditoria pois dá o suporte necessário a comprovação da autenticidade das informações espelhadas pelas demonstrações contábeis. Como exemplo dos registros auxiliares temos os borderôs de caixa, folhas de pagamentos, entre outros.

ATTIE (2000, p.141) “os registros auxiliares constituem, em verdade, o suporte da autenticidade dos registros principais examinados. Assim, o uso desta técnica deve sempre ser conjugado com o uso de outras que possam comprovar a veracidade do registro principal.”

São técnicas usadas para submeter os saldos das contas do balanço patrimonial e os valores acumulados das contas de receitas e despesas a exame rigoroso, amplo, do ponto de vista geral. Compreendem análise dos índices, análise de tendências, verificação de flutuações nas séries de dados contábeis, análises gráficas, comparação em termos absolutos de saldos de contas, mês a mês e ano a ano.

ATTIE (2000, p.141) “ao examinar os registros auxiliares, o auditor deve estar atento à autenticidade e às possibilidades de serem adulterados.”

b) Correlação das Informações Obtidas.

ATTIE (2000, p.142) “a correlação das informações obtidas nada mais é do que o relacionamento harmônico do sistema contábil de partidas dobradas.”

Nada mais é do que a observação do perfeito relacionamento das diversas áreas do sistema contábil, como por exemplo, a verificação do recebimento de duplicatas a receber que afetam o disponível e contas a receber.

c) Observação

Depende basicamente da experiência e astúcia do auditor cujo procedimento exige senso crítico do auditor, consistindo na análise visual que poderá revelar erros, problemas ou deficiências na matéria em exame.

ATTIE (2000, p.143) “a observação é técnica indispensável à auditoria. Pode revelar erros, problemas ou deficiências através de exame, e é uma técnica dependente da argúcia, dos conhecimentos e da experiência do auditor, que, colocada em prática, possibilitará que seja identificados quaisquer problemas no item em exame.”

2.6.6. Da utilização dos procedimentos de auditoria

A utilização adequada dos procedimentos de auditoria em sua conjugação aos objetivos a serem atingidos formularão o programa de trabalho de auditoria por área ou tarefa, a serem utilizadas de acordo com os objetivos traçados e a segurança

fornecida pelo controle interno. Poderão existir causas em que com a utilização de um só procedimento de auditoria o objetivo terá sido cumprido, e casos em que se fará necessária a conjugação de todos os possíveis procedimentos. (ATTIE, 2000, p.143).

2.7. RELATÓRIOS E PARECERES DE AUDITORIA

Neste sub-item apresenta-se: Relatório de Auditoria; Tipos de Relatórios; Pareceres de Auditoria; 2.7.4. Tipo de Pareceres;

2.7.1. Relatórios de Auditoria

Conforme já destacado nos capítulos anteriores, o objetivo primordial do auditor externo ou independente é emitir sua opinião ou parecer sobre as demonstrações financeiras analisadas. Todavia, os interessados na auditoria, quer sejam os administradores, acionistas ou outros, não se contentam com a curta redação dos pareceres (o produto final do trabalho) já que esperam e necessitam obter mais detalhes acerca de seus negócios, exigindo informações mais detalhadas do que somente aquelas que constam daquele documento.

O empresário espera que o auditor, com base na experiência adquirida ao longo dos anos na auditoria de várias empresas de diversos ramos de negócios, dê recomendações construtivas visando ao aprimoramento dos controles internos, redução de custos, melhoramento nas práticas contábeis e administrativas e até mesmo uma forma mais adequada de conduzir sua companhia. (ALMEIDA, 1996, p.398).

MOTTA (1192, p.18) “tanto a auditoria interna como a externa emitem no final de seu trabalho relatório que resumem os trabalhos executados e/ou ações corretivas, sobre os problemas porventura encontrados.”

Assim, o auditor se vale de relatórios para, com base na sua experiência acumulada, dar recomendações visando especialmente o aprimoramento dos controles internos, a redução dos custos e o melhoramento das práticas contábeis e administrativas, levando a empresa a ter um maior controle sobre seus ativos e principalmente a aumentar seus lucros.

Basicamente os relatórios devem ser compostos de um índice, especialmente nos casos de relatórios extensos, de introdução, onde detalhar-se-á o nome da empresa, o período auditado, limitações e alcance dos exames, finalizando com os comentários e sugestões do auditor, que, redigidos de forma clara e sucinta, numa ordem lógica, descreverão os problemas de maior importância constatados durante o decurso do serviço de auditoria e darão sugestões para solucioná-los.

ALMEIDA (1996, p.398) “o índice facilita a identificação dos pontos. O índice inclui o código numérico, o título e o número da página em que está descrito o ponto no relatório.”

Opcionalmente poderão conter ainda dados estatísticos, análises financeiras ou anotações sobre contingências.

ALMEIDA (1996, p.398) “os comentários e sugestões devem ser ordenados no relatório. O ponto deve ser redigido de forma clara e sucinta e Ter certo encaminhamento lógico.”

Imprescindível é que o relatório produzido pelo auditor atenda ainda, de modo geral, a alguns requisitos essenciais, tais como, clareza, objetividade, imparcialidade, precisão e cautela.

ALMEIDA (1996, p.399) “o auditor deve discutir os pontos com as áreas envolvidas da empresa antes de apresentar o relatório ou carta em seu formato final, com o objetivo de dirimir, antecipadamente, quaisquer dúvidas porventura existente.”

2.7.2. Tipos de Relatórios

Os principais tipos de relatórios utilizados são :

- a) Relatórios de forma curta, conhecidos por “parecer do auditor”;
- b) Relatórios de forma longa, onde o auditor deter-se-á numa análise geral dos trabalhos efetuados, podendo omitir opinião formal;
- c) Relatórios sobre o sistema de controles internos, onde levará seus comentários ao cliente acerca das principais constatações e as providências sugeridas para o saneamento necessário;
- d) Relatórios sobre revisão limitada, que conterà a descrição analítica dos exames realizados pelo auditor, sem a obrigatoriedade de conter sua opinião, especialmente quanto a correta aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade quando da elaboração das demonstrações contábeis analisadas;

- e) Relatórios especiais, decorrentes, a princípio, de trabalhos diversos realizados pelo auditor que não especificamente trabalhos de auditoria, como exames específicos para apuração de irregularidades.

MOTTA (1992, p.18) "Expressa uma opinião sobre as Demonstrações Financeira de uma companhia e sobre o resultado de sua operações. Para tanto existe um modelo de parecer utilizado, com mínima variações por todas as empresas de auditoria."

MOTTA (1992, p.18) "o relatório de forma longa, pode, ser emitido por auditores externos e internos e trará comentários sobre as técnicas de auditoria, o resultado de suas aplicações e sobre cada conta do balanço e da demonstração de resultado como um todo da companhia auditada."

2.7.3. Pareceres de Auditoria

Todo o trabalho do auditor externo independente é focado, como já destacou-se, para a eventual apresentação, ou não, de sua opinião ("parecer") e/ou conclusões (relatórios) sobre os resultados do exame que foi realizado nas demonstrações financeiras do cliente e de sua organização contábil, financeira e operacional.

O parecer de auditoria tem como finalidade específica à opinião dos auditores sobre a fidelidade das demonstrações contábeis examinadas por eles, posta de forma clara e objetiva, dando uma noção exata dos trabalhos que realizou e a que conclusão chegou.

Segundo ATTIE (2000, p.67), “o parecer de auditoria é o instrumento pelo qual o auditor expressa sua opinião , em obediência às normas de auditoria; após a realização de todo o trabalho de campo, reunindo provas e evidências sobre as demonstrações financeiras, é que o auditor determina seu entendimento sobre a representatividade e o conjunto dos mesmos.”

O auditor expressa sua opinião formal, que terá inclusive efeitos públicos muito marcantes, através do parecer de auditoria, obedecendo às normas usuais de auditoria e aos princípios fundamentais de contabilidade.

É essencial que o parecer atenda, ao menos, aos seguintes requisitos :

- a) indicação da pessoa ou entidade à qual é dirigido o parecer;
- b) indicação das demonstrações contábeis examinadas, suas respectivas datas e/ou períodos a que correspondem;
- c) declaração de que o exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas e com aplicação de todos os procedimentos de auditoria considerados necessários nas circunstâncias;
- d) declaração de que, na opinião do auditor, as demonstrações contábeis examinadas representam (ou não representam) adequadamente a posição específica indicada;
 - d.1. em se tratando de balanço patrimonial, a declaração de que ele representa (ou não representa) adequadamente a posição patrimonial e financeira da empresa, na data de seu levantamento;
 - d.2. em se tratando de demonstração do resultado econômico (lucros e perdas), a declaração de que representa (ou não representa) adequadamente o resultado das operações realizadas no período findo a que corresponde;
- e) declaração de que, na opinião do auditor, as demonstrações contábeis examinadas foram (ou não foram) elaboradas de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, aplicados com uniformidade em relação ao período anterior;
- f) data do parecer, correspondente ao dia da conclusão do trabalho na empresa;
- g) assinatura do auditor, número do registro no CRC. Quando o auditor assinar como responsável por empresa de auditoria, os números de registro desta deverão também ser mencionados.” (MOTTA, 1992, p.29,30).

Segundo ATTIE, o parecer do auditor, em condições normais, contém três parágrafos:

“1º. Parágrafo: determina e referencia o propósito de trabalho do auditor e a responsabilidade por ele assumida.”

A Resolução nº 820 sugere a seguinte redação para o 1º parágrafo:

Examinamos os balanços patrimoniais da Empresa ABC, levantados em 31

de dezembro de 19X1 e de 19X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis. (RESOLUÇÃO N. 820/97).

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

A Resolução nº 820 sugere a seguinte redação para o 2o. parágrafo:

Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto. (RESOLUÇÃO N. 820/97).

“3º. Parágrafo: determina a opinião do auditor sobre o trabalho realizado.”

A Resolução nº 820 sugere a seguinte redação para o 3o. parágrafo:

Acredita-se, que as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade. (RESOLUÇÃO N. 820/97).

O auditor, ao expressar sua opinião, de forma clara e objetiva, assume responsabilidade técnico-profissional definida, inclusive de ordem pública, é indispensável que tal documento obedeça as características intrínsecas e extrínsecas estabelecidas, assim o parecer deve atender, aos seguintes requisitos:

- a) indicação da pessoa ou entidade a qual é dirigido o parecer;
- b) indicação das demonstrações contábeis examinadas, respectivas datas e/ou período a que correspondam;
- c) declaração de que, na opinião do auditor as demonstrações contábeis representam, ou não adequadamente a posição abaixo especificadas, na data do lançamento e para o período a que correspondam:
 - a posição patrimonial e financeira;
 - o resultado das operações;
 - as mutações do patrimônio líquido, e;
 - as origens e aplicações de recursos.
- d) declaração de que, na opinião do auditor, as demonstrações foram, ou não, elaboradas de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, aplicados com uniformidade em relação ao exercício anterior;
- e) data do parecer a Resolução n.º 820/97 do CFC estabeleceu que a data do parecer deve ser a do término de todos os procedimentos importantes de auditoria, ou seja, ao se completar o trabalho de campo;
- f) assinatura do auditor, número de registro no Cadastro Especial dos Auditores Independentes e de Inscrição no Cadastro de Pessoa Física (C.P.F). Quando o auditor assina como responsável por empresa de auditoria, os números de registros desta deverão também ser mencionados. (MOTTA, 1992, P.29-30).

2.7.4. Tipos de Pareceres

A Resolução nº 820/97 do Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou as normas e procedimentos de auditoria a serem obedecidas pelos auditores do Brasil traz os pareceres que o auditor utiliza para expressar sua opinião sobre a fidedignidade das demonstrações contábeis os quais são :

- Parecer sem Ressalvas;
- Parecer com Ressalvas;
- Parecer Adverso;
- Parecer com Abstenção de Opinião.

a) Parecer sem Ressalvas ou Limpo

ATTIE (2000, p.71)“o parecer sem ressalva é emitido quando as demonstrações financeiras da empresa examinada pelo auditor representam adequadamente a posição patrimonial e financeira e o resultado das operações de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.”

O parecer sem ressalvas, é emitido pelo auditor, expressando que, na sua opinião, as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação patrimonial e financeira da empresa examinada e o resultado das operações e as origens e aplicações de recursos, estão de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, aplicados uniformemente, bem como que essas demonstrações incluem revelações suficientes para sua interpretação.

Este parecer, também é conhecido por “parecer limpo”.

ATTIE (2000, p.71) “o parecer sem ressalva indica que o auditor está convencido de que as demonstrações financeiras foram elaboradas consoante as Normas Brasileira de Contabilidade e a legislação específica em todos os seus aspectos relevantes.”

O auditor emitirá um parecer sem ressalvas ou limpo quando o exame for efetuado obedecendo as normas de auditoria, as demonstrações financeiras elaboradas de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, aplicados com uniformidade e contendo as notas explicativas necessárias.

Abaixo modelo de parecer, uniformizado e proposto pelo Instituto Brasileiro de Contadores :

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Destinatário :

Examinamos os balanços patrimoniais da Cia. Brinze, levantados em 31 de dezembro de 19x2, e a respectiva demonstração do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes ao exercício findo naquela data.

Nosso exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria e, conseqüentemente, incluiu as provas nos registros contábeis e outros procedimentos de auditoria que julgamos necessários nas circunstâncias.

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da empresa XYZ em 31 de dezembro de 19x2, e o resultado das operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, aplicados com uniformidade em relação ao anterior.

Local e data

Assinatura

Nome da empresa de auditoria

Nº de registro no CRC

Nome do auditor

Contador - nº de registro no CRC
(ATTIE, 2000, p.72)

b) Parecer com Ressalvas ou Qualificado

ATTIE (2000, p.72) " o parecer com ressalva é emitido quando um ou mais de um valor nas demonstrações financeiras não refletem adequadamente a posição correta, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, ou quando o auditor não consegue obter evidências adequadas que permitam a comprovação desses valores."

IBRACON (1996, p.42) "quando o auditor não concordar com a fidedignidade das demonstrações contábeis, ele deve emitir um parecer com ressalva(ou ressalvas), esclarecendo criteriosamente os motivos que o levaram a tal decisão."

Existem situações em que o auditor não tem condições de emitir um parecer limpo, em face de certas restrições quanto a adequada apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

O auditor deve emitir parecer com Ressalvas quando:

- Houver falta de comprovantes suficientes ou válidos;
- Restrição ao alcance do exame;
- Afastamento dos princípios contábeis geralmente aceitos;
- Mudança nos princípios, ou método de sua aplicação, de um período para outro;
- Incertezas afetando as demonstrações contábeis, que não puder ser resolvida no decurso dos exames. Normalmente se utilizam as expressões "exceto", "exceção" e "sujeito a", na redação dos pareceres com ressalvas.

A Resolução nº 820/97 do CFC conceitua da seguinte forma o parecer com Ressalva: "O parecer com ressalva é emitido quando o auditor conclui que o efeito

de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião.”

O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalvas, exceto quanto ao 3o. parágrafo, ou o parágrafo da opinião que precisa ser mudado de forma que a natureza da ressalva seja clara. Utilizam-se as expressões “exceto por”, “exceto quanto” ou “com exceção de” referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva.

Normalmente se utilizam as expressões “exceto”, “exceção” e “sujeito a” (somente no caso de incerteza), na redação dos pareceres com ressalvas.

Como exemplo, num parecer com ressalvas, o parágrafo de opinião seria assim redigido :

ATTIE (2000, p.73) “em nossa opinião, exceto quanto ao fato comentado no parágrafo anterior, as demonstrações financeiras.”

c) Parecer com abstenção de opinião

ATTIE (2000, p.74) “quando o auditor não conseguir obter comprovação suficiente para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações financeiras tomadas em conjunto, ele deve declarar que está impossibilitado de expressar sua opinião sobre estas.”

IBRACON (1996, p.44) “se o auditor não tiver evidências suficientes para formar uma opinião acerca da fidedignidade das demonstrações contábeis, o parecer apropriado a ser emitido é o do tipo “*com abstenção de opinião.*”

IBRACON (1996, p.45) ” o parecer com abstenção de opinião contém uma expressa declaração de que o auditor não deseja emitir uma opinião sobre a fidedignidade das demonstrações contábeis. O auditor, utilizando-se de parágrafo intermediário, deve esclarecer os motivos que o levaram a abster-se de opinar.”

Quando o auditor não conseguir obter comprovação suficiente para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações financeiras tomadas em conjunto, ele deve declarar que está impossibilitado de expressar sua opinião sobre estas.

O auditor declara de forma clara que o exame por ele realizado não foi suficiente para permitir a expressão de sua opinião sobre as demonstrações financeiras, assim em parágrafo intermediário de seu relatório informa os motivos fundamentais que o levaram a negar opinião sobre as referidas demonstrações.

Para melhor entendimento utilizaremos como base o quadro sinótico de classificação do parecer de auditoria apresentado por ATTIE:

Figura 1: Quadro sinótico de classificação do parecer de auditoria

Aspectos Relacionados às Demonstrações Financeiras	Tipos de Eventos	Classificação de Parecer
Adequados	Irrelevante	Parecer sem ressalva
Não-obediência a P. F. Contabilidade	Irrelevante	Parecer sem ressalva
Não-obediência a P. F. Contabilidade	Relevante	Parecer com ressalva
Não-obediência a P. F. Contabilidade	Significativo	Parecer adverso
Quebra de uniformidade na aplicação de PFC	Irrelevante	Parecer sem ressalva
Quebra de uniformidade na aplicação da PFC	Relevante	Parecer com ressalva
Quebra de uniformidade na aplicação da	Significativo	Parecer com ressalva

PFC		
Limitação imposta na extensão dos trabalhos do auditor	Irrelevante	Parecer sem ressalva
Limitação imposta na extensão dos trabalhos do auditor	Relevante	Parecer com ressalva
Limitação imposta na extensão dos trabalhos do auditor	Significativo	Parecer com abstenção de opinião
Incertezas	Irrelevante	Parecer sem ressalva
Incertezas	Relevante	Parecer sem ressalva
Incertezas	Significativo	Parecer com abstenção de opinião
Não auditados	-	Parecer com abstenção de opinião

Fonte: ATTIE, William. **Fundamentos de Auditoria**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000, p.71.

O profissional será levado a emitir um parecer com negativa de opinião, onde dará conhecimento dos motivos essenciais que o levaram a esta atitude, quando se ver diante de um ou alguns dos seguintes casos :

- quando houver limitações, quando este simplesmente não conseguir aplicar os procedimentos de auditoria;
- incerteza ou contingência muito relevante, que possa afetar de modo considerável as demonstrações contábeis;
- quando o sistema de controles internos detectado for considerado deficiente; e,
- houver demonstrações contábeis não auditadas.

A título de exemplo, num parecer com negativa de opinião, assim redigiríamos o parágrafo de opinião :

ATTIE (2000, p.76) “em virtude do inventário de 31 de dezembro de 19X2 ter importância substancial na determinação da posição patrimonial e financeira e do resultado das operações da Cia. Bronze, não podemos expressar opinião sobre as demonstrações financeiras anexas, tomadas em conjunto.”

d) Parecer Adverso

ATTIE (2000, p.74) “o parecer adverso é emitido quando o auditor verificar efeitos e condições que, em sua opinião, comprometem substancialmente as demonstrações financeiras examinadas, a ponto de não ser suficiente a simples ressalva no parecer.”

ATTIE (2000, p.74) “o parecer adverso exprime a opinião do autor de que as demonstrações financeiras não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira, e/ou os resultados das operações, e/ou as mutações patrimoniais, e/ou as origens e aplicações dos recursos de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.”

IBRACON (1996, p.48) “o parecer adverso é usado quando as demonstrações contábeis apresentam um desvio aos princípios fundamentais de contabilidade e cujo efeito é muito significativo sobre as demonstrações contábeis tomadas em conjunto.”

De acordo com a Resolução nº 820/97 do CFC, o auditor deve emitir parecer adverso quando verifica que as demonstrações contábeis examinadas não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira, ou os resultado das operações, de acordo com os princípios geralmente aceitos.

Sempre que emitir um parecer adverso, é aconselhável a explicação, em parágrafo intermediário, das razões fundamentais que o levaram a dar este parecer, como também os principais efeitos que estas razões causaram no patrimônio da empresa.

Portanto, dependerá do auditor julgar o grau de relevância do desvio aos princípios fundamentais de contabilidade, considerando que, obviamente, a emissão de uma opinião adversa tem considerável efeito negativo junto aos usuários das demonstrações contábeis, devendo ser emitido somente depois de esgotados todos os meios para convencer o cliente a ajustar suas demonstrações.

Como exemplo, num parecer adverso, o parágrafo de opinião ficaria desta forma :

ATTIE (2000, p.75)"em nossa opinião, em decorrência do mencionado nos parágrafos 3 a 5 e sujeito aos possíveis efeitos relacionados ao disposto no parágrafo 6, as demonstrações financeiras acima referidas, tomadas em conjunto, não representam adequadamente a posição."

2.8. ESTOQUES E SEUS ASPECTOS CONTÁVEIS.

Neste sub-item apresenta-se: Auditoria dos Estoques e seus Objetivos; Revisão do Controle Interno; Inventário Físico; Procedimentos de Auditoria.

FIPECAFI (2000, p.101) "os estoques representam um dos ativos mais importantes do capital circulante e da posição financeira da maioria das companhias

industriais e comerciais. Sua correta determinação no início e no final do período contábil é essencial para uma apuração adequada do lucro líquido do exercício.”

FIPECAFI(2000, p.101)”os estoques estão intimamente ligados às principais áreas de operação dessas companhias e envolvem problema de administração, controle, contabilização e principalmente de avaliação.”

ALMEIDA (1996, p.175) “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.”

IBRACON (1994, p.61) “o termo “estoques”, significa todos os bens tangíveis mantidos para venda ou uso próprio no curso ordinário do negócio, ou que se acham em processo de produção para tal venda ou uso próprio ou que se destinam a ser consumidos na produção de mercadorias para venda ou uso próprio.”

IUDÍCIBUS (2000, p.199) “o termo estoque é utilizado para designar o agregado de itens de propriedade tangível que: são estocados para venda no curso dos negócios; estão em processo de produção para tal venda; ou então para ser corretamente consumidos na produção dos bens ou serviços que se tornarão disponíveis para venda.”

Os estoques são os bens adquiridos ou produzidos pela empresa com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal de suas atividades e sua correta determinação no início e no fim do período contábil é imprescindível para uma apuração adequada do lucro líquido do exercício.

a) Classificação

FIPECAFI (2000, p.120) "os estoques são classificados, no Balanço, no Ativo Circulante, presumindo-se que sejam realizados dentro de um ano, ou dentro de um ciclo normal de operações."

FIPECAFI (2000, p.120) "o detalhamento por conta dos estoques pode ser feito no próprio Balanço. Uma forma bastante utilizada para que as demonstrações financeiras fiquem mais condensadas é a dos estoques apresentados pelo total no balanço, mas com uma nota explicativa demonstrando as principais categorias, dispostas em ordem de realização."

Os estoques devem ser classificados no Ativo Circulante e devem conter detalhas no Balanço Patrimonial, ou em notas às demonstrações contábeis, numa maneira apropriada ao tipo específico de atividade, de modo a indicar as importâncias mantidas em cada uma das categorias principais. De forma geral, o detalhamento mínimo esperado, deve consignar os valores para produtos acabados, produtos em processo, matérias-primas e materiais auxiliares. (IBRACON,1994, p.66).

A movimentação contábil de compras e vendas de itens do estoque independe da posse física, sendo o fator determinante da classificação nesta conta do ativo circulante a transmissão do direito de propriedade dos mesmos.

Basicamente os estoques, no caso de empresas industriais ou comerciais, compõem-se de :

- a) Itens que existem fisicamente em estoques, excluindo-se os que estão fisicamente na empresa mas que são de propriedade de terceiros, seja por terem sido recebidos em consignação, seja para beneficiamento ou armazenagem por qualquer outro motivo.
- b) Itens adquiridos pela empresa mas que estão em trânsito, a caminho da sociedade, na data do balanço, quando sob condições de compra FOB, ponto de embarque (fábrica ou depósito do vendedor).
- c) Itens da empresa que foram remetidos para terceiros em consignação, normalmente em poder de prováveis fregueses ou outros consignatários, para aprovação e possível venda posterior, mas cujos direitos de propriedade permanecem com a sociedade.
- d) Itens de propriedade da empresa que estão em poder de terceiros para armazenagem, beneficiamento, embarque etc. (FIPECAFI, 2000, p 101).

Ao referir-se aos estoques, a Lei nº 6.404/76 cita-os como “os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens do almoxarifado.”

No caso de empresas comerciais, efetivamente os estoques tratam-se basicamente dos produtos do comércio adquiridos para revenda. Já no caso das empresas industriais há a necessidade da classificação em diversas contas, tais como, produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, materiais de acondicionamento e embalagem entre outros.

A princípio, os estoques, por classificarem-se no ativo circulante, consideram-se realizáveis no curso de um ano, partindo da data do Balanço Patrimonial, no entanto, conforme as particularidades de cada empresa, a parcela de estoques que, por algum motivo, a realização ultrapasse os doze meses subseqüentes, terá de ser reclassificada para o ativo realizável a longo prazo.

b) Critérios de Avaliação

FIPECAFI (2000, p.104) “conforme citado na legislação, e pelos conceitos contábeis, a regra básica de avaliação na data do balanço é a do **custo ou mercado, dos dois o menor**”.

O método do **custo ou mercado, dos dois o menor**, tem como finalidade, portanto, eliminar dos estoques a parcela dos custos que provavelmente não seja recuperável. A aplicação desse critério, deve ser na avaliação dos inventários de final de cada ano, no sentido de que as perdas resultantes de estragos, deterioração, obsolescência, redução nas estruturas de preços de venda ou de reposição, sejam reconhecidas no resultado do exercício em que tais perdas ocorreram, e não no exercício em que a mercadoria é vendida, reposta ou transformada em sucata (FIPECAFI, 2000, p.104).

O item II do art. 183 da Lei das Sociedades por Ações trata do critério básico de avaliação dos estoques, como segue:

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

As finalidades ou os objetivos da mensuração e da avaliação dos estoques são de várias ordens, entre os quais a indicação do total de recursos que esperamos receber pela venda do produto, entretanto o objetivo mais comum refere-se ao esforço de correlacionar a receita com as despesas respectivas no processo de mensuração do lucro, o que poderia levar a uma preferência por um preço de entrada(ou uma avaliação a valores de entrada). Em certas situações, todavia, a avaliação a preço de saída é razoável. (IUDÍCIBUS, 2000, p. 198,199).

Os estoques, segundo a lei das sociedades por ações, deverão ser avaliados pelo custo de aquisição ou pelo valor de mercado, dos dois o menor, devendo-se no caso do valor de mercado ser menor, ajustar o valor dos mesmos através da contabilização de uma provisão, atendendo assim ainda ao princípio da prudência, consoante a Resolução nº 820/97 do CFC.

No método de contagem física, ou inventário periódico, a contagem e a avaliação do inventário final, são fatores determinantes para a avaliação do custo dos produtos vendidos. No método de inventário permanente, pelo contrário, é a avaliação das saídas que determina o valor do inventário final. Apesar das vantagens de controle e avaliação do inventário perpétuo, existe o problema das perdas. Pelo próprio mecanismo de avaliação e registro na ficha de estoque, somos levados a aceitar de volta ao estoque, durante o período, lotes de produtos que podem Ter perdido seu valor ou sua capacidade de gerar benefícios para a entidade. Uma contagem física no final do exercício, mesmo que apenas por amostragem, é altamente interessante por causa do problema das perdas, além de ser um instrumento de controle. O melhor sistema é o inventário perpétuo(permanente) auxiliado por contagem total ou por amostragem no final de cada período. A contagem total seria melhor, e, usualmente, é exigida para finalidades de auditoria externa. (IUDÍCIBUS,2000, p. 200).

O método do custo ou mercado, dos dois o menor, tem como finalidade, portanto, eliminar dos estoques a parcela dos custos que provavelmente não seja recuperável. A aplicação desse critério deve ser na avaliação dos inventários de final de cada ano, no sentido de que as perdas resultantes de estragos, deterioração, obsolescência, reduções na estrutura de preços de venda ou de

reposição sejam reconhecidas nos resultados do exercício em que tais perdas ocorrem e não no exercício em que a mercadoria é vendida, reposta ou transformada em sucata.

Na apuração do custo de aquisição de mercadorias ou matérias-primas não se computam os impostos não-cumulativos, a serem recuperados, cujo montante cobrado na operação anterior é abatida em cada operação sucessiva, como o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Portanto, uma empresa comercial ao adquirir mercadorias para revenda computará como custo o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI (por não se tratar de contribuinte desse imposto), deduzirá o ICMS e adicionará as despesas com transporte e seguro.

HIGUCHI, IRONI E CELSO (2002, p.181) "custo das mercadorias vendidas ou das matérias-primas consumidas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do exercício social."

A característica básica do inventário periódico é a de que a empresa toma conhecimento do volume de seus estoques(para fins contábeis) de tempos em tempos, ou seja, no final de cada período(mês, semestre, ano). Com isso o valor do CMV também só é conhecido periodicamente. Por isso, não há registro do CMV à medida que as vendas vão correndo. No final do período é feito um inventário físico das mercadorias existentes, o qual, após valorado, passa a se constituir no valor do Estoque Final.(IUDÍCIBUS e MARION.(1995, p. 89,90).

No inventário permanente a cada venda efetuada a empresa controla cada item de estoque negociado. Isso permite que se conheça, após cada operação(quer de compra, quer de venda) o nível de seus estoques. Se acoplada ao controle físico da movimentação dos estoques uma forma de controle financeiro, serão conhecidos após cada movimentação tanto o valor do CMV, como o valor do estoque remanescente (Estoque Final). (IDÍCIBUS e MARION, 1995, p. 90).

A empresa que mantém o registro de inventário permanente controla de forma contínua o estoque, dando-lhe baixa, em cada venda, pelo custo. Esse controle permanente é efetuado sobre as mercadorias vendidas e sobre as mercadorias que

não foram vendidas (estoque final). Pela soma dos custos de todas as vendas teremos o CMV total do período.

HIGUCHI, IRONI E CELSO (2002, p.182) “o controle é permanente, porque a cada dia o registro indica o saldo em quantidade e em valor. Quando ocorrer, que em um só dia haja mais de uma entrada, poderá ser obtido um só preço médio pela soma do saldo do dia anterior mais a soma das entradas do dia e da saída do dia pelo preço médio assim obtido.”

HIGUCHI, IRONI E CELSO (2002, p.183) “a empresa que não possuem registro permanente de estoques não poderão fazer o inventário das mercadorias e matérias-primas pelo preço médio. Estas empresas deverão fazer a contagem física dos estoques no final do período-base e avaliá-los pelos preços das últimas entradas.”

c) Métodos de Valorização

Vários fatores influenciam os preços de todo o tipo de Mercadoria: concorrência, variação do índice geral de preços (inflação e deflação), tabelamento do imposto pelo governo etc. E, com isso, dificilmente teremos durante o período compras feitas pelo mesmo preço. Normalmente este variará, dando origem ao problema da avaliação do Inventário, e, conseqüentemente, do Custo das Mercadorias Vendidas. (EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA/USP, 1998, p.101).

Para o caso de empresas que possuam controle permanente, os estoques existentes no livro de inventário poderão ser valorizados pelo custo médio ou considerando os adquiridos mais recentemente, isto é, pelo método de primeiro a entrar primeiro a sair. A legislação fiscal brasileira não admite avaliar os estoques pelo método do último a entrar primeiro a sair, pois os estoques ficarão subavaliados, sendo em conseqüência menor o lucro líquido.

As principais formas de atribuição de valores aos estoques são as abaixo relacionadas:

- **Preço específico**

EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA/USP (1998, p.101) "quando é possível fazer a determinação do preço específico de cada unidade em estoque, pode-se dar baixa, em cada venda, por esse valor; com isso, no estoque final, seu valor será a soma de todos os custos específicos de cada unidade ainda existente."

EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA/USP (1998, p.101) "tal tipo de apropriação de custo, entretanto, somente é possível em alguns casos, onde a quantidade ou o valor, ou a própria característica da mercadoria o permite. Na maioria das vezes não é possível ou economicamente conveniente a identificação do custo específico de cada unidade."

IUDÍCIBUS e MARION(1995, p.101) "fácil observar, portanto, que este método é aplicável em circunstâncias especiais, mas raramente em atividades comerciais altamente repetitivas, com itens altamente homogêneos, em que seria muito custoso(e inútil) identificar cada saída com a nota fiscal/fatura original de compra, para então, atribuir valor ao custo da(s) mercadoria(s) vendida(s)."

- **PEPS ou FIFO**

FIPECAFI(2000, p. 106) "com base nesse critério, daremos baixa pelo custo de aquisição, da seguinte maneira: o Primeiro que Entra é o Primeiro que Sai (Peps ou

FIFO - *First-In-First-Out*) . A medida que ocorrem as vendas ou o consumo, vai-se dando baixa, a partir das primeiras compras, ao que equivale ao seguinte raciocínio: vendem-se ou consomem-se antes as primeiras mercadorias compradas.”

Ao utilizar-se este método, o valor dos estoques da empresa representarão, no balanço patrimonial, um valor bem próximo do praticado no mercado. Em contrapartida, o CMV estará representado por valores antigos, o que prejudicará a demonstração do resultado do exercício.

A representação gráfica da movimentação numa ficha de controle de estoque assim seria :

Figura 2: Representação gráfica da movimentação numa ficha de controle de estoque.

DATA	ENTRADA			SAÍDA			SALDO		
	Quant.	Unit. \$	Total \$	Quant.	Unit. \$	Total \$	Quant.	Unit. \$	Total \$
XX/XX							20	20	400
XX/XX	20	30	600				20 <u>20</u> 40	20 30	400 <u>600</u> 1000
XX/XX				10	20	200	10 <u>20</u> 30	20 30	200 <u>600</u> 800
XX/XX				10 <u>10</u> 20	20 30	200 <u>300</u> 500	10	30	300
XX/XX	30	35	1.050				10 <u>30</u> 40	30 35	300 <u>1.050</u> 1.350
XX/XX				10	30	300	30	35	1.050
SOMA	50		1.650	40		1.000	30	35	1.050

Fonte: FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Econômicas, Atuariais e Financeiras. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000 p.106.

• **UEPS ou LIFO**

Ao contrário do sistema anterior, poder-se-ia dar como custo o valor da última mercadoria entrada, assim, a Última a Entrar é a Primeira a Sair (UEPS) (ou LIFO, da expressão em inglês: last-in-first-out).

Segundo este critério, os estoques estarão valorizados pelo preço das primeiras compras, porque as aquisições mais recentes serão as primeiras a serem vendidas, permanecendo no estoque as primeiras aquisições.

Assim, o saldo final de balanço estará completamente distorcido, embora o CMV esteja bem perto da realidade.

Usando os mesmos números do exemplo anterior, tem-se :

Figura 3: Saldo final de Balanço.

DATA	ENTRADA			SAÍDA			SALDO		
	Quant.	Unit. \$	Total \$	Quant.	Unit. \$	Total \$	Quant.	Unit. \$	Total \$
XX/XX							20	20	400
XX/XX	20	30	600				20 <u>20</u> 40	20 30	400 600 1000
XX/XX				10	30	300	20 <u>10</u> 30	20 30	400 300 700
XX/XX				10 <u>10</u> 20	30 20	300 200 500	10	20	200
XX/XX	30	35	1.050				10 <u>30</u> 40	20 35	200 1.050 1.250
XX/XX				10	35	350	10 <u>20</u> 30	20 35	200 700 900
SOMA	50		1.650	40		1.150	30		900

Fonte: FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Econômicas, Atuariais e Financeiras. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000, p.107.

- Média Ponderada Móvel

FIPECAFI (2000, p.107) “esse método, mais comumente utilizado no Brasil, evita o controle de custos por lotes de compras, como nos métodos anteriores, mas obriga a maior número de cálculos ao mesmo tempo em que foge dos extremos, dando como custo da aquisição um valor médio das compras.”

Para evitar o controle de preços por lote, como nos métodos anteriores e para fugir aos extremos, existe a possibilidade de se dar como custo o valor médio das compras. Este valor médio é bastante lato, pois pode ser a média das compras do período, ou só do último mês. O mais utilizado, entretanto, e mais lógico também, é o valor médio do custo do estoque existente. (EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA/USP, 1998, 104).

EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA/USP (1998, 104) “chama-se Ponderada Móvel, pois o valor médio de cada unidade em estoque altera-se pela compra de outras unidades por um preço diferente. Assim, ele será calculado dividindo-se o custo total do estoque pelas unidades existentes.”

Há ainda a possibilidade de se dar como custo o valor médio das compras do período ou só do último mês. O mais utilizado entretanto, e mais lógico também, é o valor médio do custo do estoque existente. Chama-se “ponderada móvel” pois o valor médio de cada unidade em estoque se altera pela compra de outras unidades por um preço diferente. Assim, ele será localizado dividindo-se o custo total do estoque pelas unidades existentes.

FIPECAFI (2000, p.107) “esse método, mais comumente utilizado no Brasil, evita o controle de custos por lotes de compras, como nos métodos anteriores, mas obriga a maior número de cálculos ao mesmo tempo em que foge dos extremos, dando como custo da aquisição um valor médio das compras.”

É um critério largamente utilizado e apresenta uma equalização do saldo de balanço e do Custo das Mercadorias Vendidas.

Ao aplicarmos, no exemplo dado, este critério de controle, tem-se :

Figura 4: Equalização do saldo de balanço e do Custo das Mercadorias Vendidas.

DATA	ENTRADA			SAÍDA			SALDO		
	Quant.	Unit. \$	Total \$	Quant.	Unit. \$	Total \$	Quant.	Unit. \$	Total \$
XX/XX							20	20	400
XX/XX	20	30	600				40	25	1000
XX/XX				10	25	250	30	25	750
XX/XX				20	25	500	10	25	250
XX/XX	30	35	1.050				40	32,50	1.300
XX/XX				10	32,50	325	30	32,50	975
SOMA	50		1.650	40		1.075	30	32,50	975

Fonte: FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Econômicas, Atuariais e Financeiras. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000, p.108.

Nenhum dos critérios expostos é perfeito, principalmente pelo fato de se basearem no valor de aquisição, sendo que o resultado então obtido, quando da venda, não estará levando em conta se é possível a compra, agora, de outra unidade pelo mesmo preço de compra da unidade vendida.

Uma tentativa para minorar esta discrepância seria a atribuição de valor aos estoques pelo custo de mercado (ou de reposição), o que solucionaria parcialmente o problema quando os preços estão em baixa e o valor do estoque (valor de mercado) no fim do período é menor do que o apurado pelo critério de custo. Quando, porém, os preços estão em alta, o valor de mercado do estoque será maior do que sua avaliação pelo custo e, pela regra, teremos que adotar este último.

2.8.1. Auditoria dos Estoques

a) Objetivos da Auditoria dos Estoques

As atividades de auditoria envolvendo a área de estoques oferecem ao auditor excelentes oportunidades para desenvolver recomendações construtivas, visando o aprimoramento dos controles internos e redução dos custos da empresa auditada.

MOTTA (1992, p.99) "o grupo de contas de estoques é aquele que mais atenção recebe do auditor e uma das áreas em que maior número de horas é gasto principalmente pelo fato de os valores apresentados no balanço estarem representados por quantidades de unidades de bens ativos que necessitem de comprovação física antes de qualquer outro trabalho."

Basicamente, os principais objetivos da auditoria de estoques são os seguintes e se resumem em determinar se:

- Os valores apresentados no balanço estão representados por quantidades físicas de produtos estocados em armazéns da companhia, de terceiros e em trânsito.
- Os itens foram avaliados de acordo com princípios de contabilidade geralmente aceitos, aplicados consistentemente durante o período e com relação ao exercício anterior e também avaliados a preço de custo ou de mercado, dos dois o menor.
- As listagens de inventário foram corretamente compiladas, somadas e sumarizadas estando o total adequadamente refletido no balanço.
- Os critérios adotados para determinação de preço de custo de produtos em processo são adequados.
- Os estoques estão apresentados pelo seus valores líquidos realizáveis, ou seja, foram constituídas as reservas necessárias para estoques obsoletos e de movimentação morosa.
- Os estoques de propriedade da companhia, que estão em consignação com terceiros, estão segregados, bem como aqueles que estejam penhorados ou dados em garantia de alguma operação financeira. (MOTTA, 1992, p 99, 100).

Na visão de ATTIE 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; e
- Determinar se estão corretamente classificados nas demonstrações financeiras e se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas. (ATTIE, 2000, p.293).

2.8.2. Revisão do Controle Interno

ALMEIDA (1996, p. 50) "o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa."

ATTIE (2000, p.293) "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."

Como sabe-se, a avaliação do controle interno fornecerá ao auditor a base necessária para determinação dos tipos de exame, os procedimentos a utilizar, a data e a extensão dos trabalhos.

ALMEIDA (1996, p.49) "as normas de auditoria aceitas, referentes ao trabalho no campo, estabelecem que o auditor deve avaliar o sistema de controle interno da empresa auditada, a fim de determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria."

MOTTA (1992, p 106,107) "o auditor revisará o controle interno como parte de seu trabalho preliminar naquelas funções identificadas no sistema de controle interno e relacionadas com os estoques, como, por exemplo, compras, receitas e produção."

MOTTA (1992, p 106,107) “para a revisão e a avaliação dos controles internos sobre os estoques, o auditor também utilizará o questionário de controle interno, que conterà perguntas que pressupõem um elenco de controles ideais que garantam a salvaguarda deste tipo de ativo.”

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 companhia para companhia, a administração deve estabelecer os controles internos que lhe concedam alguma segurança para efeito de sua gestão. (ATTIE, 2000, p.293).

O controle interno aplicado aos estoques dependerá das necessidades particulares de cada empresa, de modo que forneçam alguma segurança para fins de gestão. Certo é que os estoques requerem controles adequados dadas as diversas funções que possuem no ciclo operacional, tais como, planejamento, compras, armazenagem, despacho e contabilização.

A avaliação dos controles internos é efetuada com a utilização de um questionário, cujas respostas definirão a eficiência e a consistência oferecidas por estes controles.

2.8.3. Inventário Físico

ATTIE (2000, p.296) “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 empregados pela companhia, a contagem física faz-se necessária para assegurar que o registro contábil reflita com propriedade a existência física.”

ALMEIDA (1996, p.182) "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."

O inventário físico possibilita ainda que os registros contábeis sejam adequados à real situação existente, ficando a cargo do departamento contábil, depois da contagem física, a conversão das quantidades em valores que formarão os totais que constarão das demonstrações financeiras.

As contagens devem ser efetuadas pelo menos uma vez por ano. Há empresas que fazem inventário da totalidade dos estoques no final do exercício social, enquanto outras procedem contagens físicas rotativas ao longo do ano, de forma que todos os bens sejam contados ao menos uma vez durante o exercício, pressupondo um registro permanente de estoque e um excelente sistema de controle interno.

Para ATTIE (2000, p. 297) " a contagem física dos itens de estoque é tarefa do pessoal da companhia, cabendo ao auditor a responsabilidade pelo acompanhamento e pela observação do levantamento físico dos estoques."

ALMEIDA (1996, p.182) "é recomendável que os participantes das contagens não sejam as pessoas responsáveis pela custódia dos estoques."

ALMEIDA (1996, p.182) "o inventário físico visa adequar os registros contábeis à real situação existente."

Na execução da contagem física não é recomendável que haja a participação das pessoas responsáveis pela custódia dos estoques e todos os envolvidos deverão

ser preparados antecipadamente no sentido de que contribuam para a exatidão das contagens.

Deve haver ainda uma perfeita coordenação entre o movimento físico dos estoques e os registros contábeis, conseguida através do chamado “corte das operações” ou “*cutoff*”, que é a criação de uma linha imaginária separando dois exercícios, auxiliando na aplicação do regime da competência e evitando situações como a venda de produtos em dezembro de 19X0 e sua contabilização em janeiro de 19X1.

2.8.4. Procedimentos de Auditoria

MOTTA (1992,p.106) “devido à grande variedade de tipos de companhias, encontramos estoques de natureza igualmente variada, a tal ponto que os procedimentos de auditoria aplicados aos estoques não poderão ser descritos de maneira detalhada e específica.”

Por isso, os procedimentos de auditoria a serem utilizados dependerão da consistência e da segurança oferecidas pelos controles internos e da materialidade envolvida.

O profissional preliminarmente revisará os controles internos utilizando-se de um questionário próprio, que conterà questões que pressupõem uma relação de controles ideais a serem postos em prática e que garantam a salvaguarda dos estoques.

A natureza dos procedimentos está ainda diretamente ligada com os inventários físicos, pois os mesmos são a base para a elaboração das demonstrações confeccionadas pelo departamento contábil.

Dados estes primeiros passos serão definidos os procedimentos de auditoria direcionados aos estoques, a serem utilizados quando da execução dos trabalhos, que poderão ser estes:

- Exame físico: contagem de estoques de matérias-primas, processo, acabados materiais em consignação ou com terceiros.
- Confirmação: confirmação de estoques com terceiros; confirmação de estoques de terceiros; confirmação de estoques em consignação.
- Documentos originais: exame documental das notas fiscais por compra e pagamentos; exame de contratos de compra e venda; exame documental das apropriações de matérias-primas e mão-de-obra; exame de atas e assembléias.
- Cálculos: soma da contagem de estoques; calculo das quantidades pelo preço unitário; cálculo dos impostos; apropriação das despesas de raiz de fabricação.
- Escrituração: exame de contas de razão de produtos acabados; exame da conta de razão de importação e trânsito; exame das ordens de fabricação; *follow-up* das contagens físicas .
- Investigação ; exame detalhado da documentação de compra; exame minucioso das ordens de fabricação em aberto; exame minucioso do registro perpétuo; exame do *cutoff* de compras e vendas.
- Inquérito: variação do saldo de estoque; inquérito sobre a existência de produtos morosos ou obsoletos.
- Registros auxiliares: exame do registro perpétuo de estoques; exame das ordens de produção/fabricação.
- Correlação: relacionamento das vendas com a baixa de estoques; relacionamento das compras com os fornecedores
- Observação: classificação adequada das contas; observação dos princípios de contabilidade; observação de estoques morosos ou obsoletos. (ATTIE,2000, p.294 e 295).

Citados por ALMEIDA:

a) Verificação da existência física

- Leia as instruções da empresa para o levantamento do inventário e observe principalmente os seguintes detalhes:
 - Planejamento;
 - Controle de etiquetas;
 - Corte das operações;
 - Movimentações externas e interna de produtos;
 - Identificação dos produtos.
- Leia os papéis de trabalho do exercício social anterior. Esteja atento para os procedimentos executados, problemas detectados e comentários aplicáveis ao exercício social sob exame.
- Obtenha o valor aproximado do estoque em cada local da empresa e determine os locais que serão visitados pelos auditores (com base no valor, rodízio anual, etc.). Comunique por escrito previamente os detalhes das contagens aos outros escritórios, da mesma empresa de auditoria, participantes também do inventário.

- Visite os locais, onde estão estocadas as matérias-primas e produtos, antes do dia das contagens, observe se os estoques arrumados adequadamente e atente para áreas problemáticas ou difíceis, para onde deverão ser destinados auditores mais experientes.
- Converse com o chefe do Departamento de Auditoria Interna sobre a possibilidade da utilização ou participação dos auditores internos no levantamento físico.
Os auditores internos poderiam cobrir os locais que não seriam visitados pelos auditores externos.
- Determine os auditores externos necessários para as contagens, faça uma reunião com eles, a fim de orientá-los sobre a natureza do inventário e características das operações da empresa e estabeleça as áreas que cada um deverá atuar.
- Durante as contagens o auditor deve efetuar os seguintes procedimentos:
 - verificar se os participantes estão seguindo as instruções do inventário físico;
 - efetuar testes de contagens, confrontar de imediato com as anotadas pelos participantes e dirimir quaisquer dúvidas porventura existentes;
 - preparar papel de trabalho de testes de contagens de itens de maior valor monetário para posterior comparação com as relações finais de inventário;
 - observar e perguntar quanto às matérias-primas e produtos obsoletos estragados ou de movimento lento (normalmente não movimentados nos últimos 12 meses). Caso haja, prepare papéis de trabalho dando detalhes;
 - observar se foram adotados procedimentos adequados para os produtos faturados e não entregues e para as matérias-primas recebidas durante o inventário físico;
 - preparar papel de trabalho do *cutoff* (corte das operações) dos documentos de entrada e saída;
 - elaborar *cutoff* das etiquetas de contagens (emitidas, utilizadas, canceladas e em branco).
- Nos casos de estoques em poder de terceiros (em armazéns gerais, para beneficiamento, em consignação ou demonstração etc.) peça confirmação ao custo diante cobrindo os seguintes pontos:
 - Que o estoque é de propriedade da empresa auditada;
 - Que o estoque se encontra em boas condições;
 - Que o estoque está livre de quaisquer ônus.

Na hipótese de os estoques em poder de terceiros serem de valor relevante, além da obtenção de confirmação por escrito, o auditor deve inspecioná-los fisicamente.
- Averigüe se os estoques de propriedade de terceiros, armazenados nas dependências da empresa, foram contados, confrontados com os controles extra-contábeis e excluídos das listagens finais de inventário. Caso os valores envolvidos seja relevante, peça confirmação.
- Execute os seguintes procedimentos de auditoria, em data posterior à do inventário físico:
 - Veja a inclusão dos itens testados pelos auditores nas relações finais de inventário;
 - Examine as relações finais de inventário e atente para produtos ou matérias-primas de valor significativo que não tenham sido contados pelos auditores ou que eles não se lembrem de terem visto durante o inventário físico. Para esses itens inspecione as etiquetas de contagem e, se considerar necessário, faça nova contagem física e retroceda(somando as saídas e deduzindo as entradas) à data do inventário físico, a fim de se convencer de que não foram incluídos estoques fictícios nas relações finais de inventário;
 - teste o *cutoff* de entradas e saídas, observando se os documentos foram contabilizados no mês de sua competência;
 - teste o *cutoff* de etiquetas com a relação final de inventário. Este teste consiste em verificar se as informações do *cutoff* de etiquetas estão coerentes com as apresentadas nas relações finais de inventário.
- Caso a empresa tenha procedido à contagem física em data anterior à do fim do exercício social, revise a movimentação dos estoques nesse período, observando se não existem transações anormais e significativas.
- Veja se as diferenças de inventário foram adequadamente apuradas, investigadas e analisadas quando anormais, e se os registros perpétuos de estoques e o razão geral foram devidamente ajustados.

b) Teste de avaliação

- Revise o sistema de alocação de custos ao estoques. Verifique se ele é adequado em relações as operações da empresa, se está de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e consistente em comparação com o exercício social anterior .
- Verifique se o somatório das relações finais de inventário concorda com os saldos das respectivas contas do razão geral da contabilidade.
- Selecione matérias-primas, produtos em processo e produtos acabados para testes, com base nas relações finais de inventário.
- Teste a matéria-prima da seguinte forma:
 - Confirma as informações com os registros perpétuos de estoques;
 - Verifique se as quantidades multiplicadas pelo custo unitário são iguais ao custo total;
 - Revise os cálculos de apuração dos custos unitários durante o exercício social sob exame, de acordo com os métodos utilizados pela empresa(custo médio, PEPS, UEPS etc.) e com base no registro de estoque;
 - Compare o custo unitário atual com o do ano anterior e investigue quaisquer anormalidades;
 - Coteje o custo unitário atual com o custo de reposição(compra recente,cotação junto ao fornecedor etc.), a fim de constatar se o custo não está inferior ao valor de mercado. Se o valor de reposição ou mercado é menor, assegure-se que os produtos acabados, em que tais matérias-primas seriam transformadas, ainda podem ser vendidos com lucro, depois da incorporação dessas matérias-primas a seu custo. Caso contrário, a empresa deve constituir provisão para desvalorização de estoques.
- Teste os produtos em processo da seguinte maneira:
 - Confira as informações com os registros analíticos de custos;
 - \caso contrário, poderia indicar projetos abandonados, produtos defeituosos, obsoletos, sem mercado etc.;
 - Obtenha estimativa dos custos necessários para completar o produto em processo, compare o custo unitário total (estimativa mais custos acumulados) com o custo unitário do ano anterior de um produto terminado da mesma natureza e analise quaisquer discrepâncias;
 - Confronte o custo unitário total (estimativa mais custos acumulados) com o valor de mercado (preço de venda deduzido das demais despesas necessárias para efetuar a venda). Caso o valor de mercado seja inferior, a empresa deve constituir provisão para desvalorização de estoques.
- Teste os produtos acabados do seguinte modo:
 - Confira as informações com os registros perpétuos de estoques;
 - Confira se o cálculo das quantidades multiplicada pelo custo unitário é igual ao custo total;
 - Revise, da mesma forma das matérias-primas, os cálculos de apuração dos custos unitários durante o exercício social sob exame;
 - Confronte o custo unitário atual com o do ano anterior e investigue quaisquer anormalidades;
 - Compare o custo unitário atual com o valor de mercado (preço de venda deduzido das demais despesas necessárias para efetuar a venda). Na hipótese de o valor de mercado estar abaixo do custo, a empresa deve constituir provisão para desvalorização de estoques. Nesse caso o auditor deve estar atento para a possível necessidade de constituir provisão para o estoque de matérias-primas que serão transformadas nesses produtos acabados.

b) Outros procedimentos de auditoria .

- Proceda da seguinte forma para os estoques obsoletos e de lento movimento:
 - Investigue se os procedimentos da empresa para distinguir esses bens dos estoques normais são satisfatórios;
 - Veja se foram anotados bens desta natureza dos papéis de trabalho do inventário físico;

- Examine os registros perpétuos de estoques para matérias-primas e produtos em movimento nos últimos 12 meses;
- Verifique se os estoques obsoletos e de lento movimento foram adequadamente avaliados no balanço patrimonial.
 - Verifique se os lucros não realizados nas transferências de estoques entre departamentos ou filiais ou nas vendas entre companhias do mesmo grupo foram eliminadas para fins de combinação, consolidação e avaliação de investimento pelo método de equivalência patrimonial.
 - Calcule a rotação de cada classe de estoque e compare com o resultado encontrado com o do ano anterior. Situações anormais deverão ser investigadas e explicadas nos papéis de trabalho.
- **Matérias-primas:**
 $365 \text{ dias} / [(\text{matérias-primas aplicadas na produção durante o ano} / \text{média mensal do saldo da conta de produtos em processo})];$
- **produtos acabados:**
 $365 \text{ dias} / [(\text{custos dos produtos produzidos durante o ano} / \text{média mensal do saldo da conta de produtos em processo})];$
produtos acabados:
 $\text{dias} / [(\text{custos dos produtos vendidos durante o ano} / \text{média mensal do saldo da conta de produtos acabados})].$
- Investigue se existem estoques penhorados ou dados em garantia. Caso sim, verifique se isto foi divulgado em nota explicativa .(ALMEIDA, 1996, p. 133).

3. METODOLOGIA

Com o intuito de nortear o leitor, e facilitar o entendimento, expõe-se os sub-itens da Metodologia, a saber: Critérios de Seleção; Métodos de Coleta de Dados; Análise dos Dados e Informações; Limitações do Estudo;

Para estudar quaisquer fenômenos sociais é necessário a utilização de métodos científicos.

GIL (1999, p. 26) “pode-se definir método como caminho para se chegar a determinado fim. E método científico, como o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento.”

Toda a investigação requer um conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos, denominados de métodos científicos. Assim, a metodologia representa o conjunto de técnicas e procedimentos visando levantar informações para validar cientificamente o conhecimento.

E, metodologia, segundo o nosso “Aurélio”: “é a arte de dirigir o espírito na investigação da verdade”.

Este segmento visa sucintamente apresentar os métodos de levantamento de informações utilizados para validar as proposições do presente trabalho. Primeiramente, buscou-se fundamentar teoricamente as proposições aqui apresentadas.

Afim de colocar em ação todos os conhecimentos adquiridos por ocasião da revisão da literatura, aliando a teoria à realidade, partiremos para um estudo prático, objetivando proporcionar uma imagem mais completa e real dos diversos

aspectos relacionados a auditoria dos estoques. O método então utilizado será o estudo de caso.

A auditoria pode, quanto a sua metodologia, ser considerada de acompanhamento ou de retrospectiva, conforme acompanhe os fatos patrimoniais enquanto estes acontecem ou verifique-os depois de ocorridos. Em ambos os casos, contudo, há a necessidade de que as tarefas sejam convenientemente planejadas com antecedência.

LOPES DE SÁ (2000, p.33) “a chamada “auditoria de acompanhamento” é a única que pode oferecer segurança ao controle de uma empresa ou instituição; a “auditoria retrospectiva” ou de fatos passados será tanto mais falha quanto maior o número de elementos a examinar e quanto mais distantes, no tempo, estiverem as ocorrências.”

LOPES DE SÁ (2000, p.33) “quando o método é de “acompanhamento”, o auditor segue, com as suas verificações, as ocorrências, podendo opinar com maior segurança, bem como ter condições de conhecer detalhes que a posteriori se tornam difíceis ou até impossíveis de serem obtidos.”

Na auditoria de acompanhamento o auditor tem mais segurança de sua análise por seguir os fatos analisados concomitantemente a sua ocorrência, tendo condições de obter dados ou detalhes que dificilmente estariam disponíveis algum tempo depois. Normalmente é tarefa do auditor interno.

LOPES DE SÁ (2000, p.33) “difundiu-se, todavia, a prática do exame a posteriori ou de “retrospecção executiva”, de tal forma que chegou a ser entendido como a “única” modalidade ou caminho de trabalho.”

Atualmente, no entanto, devido em parte a massificação comercial dos trabalhos de auditoria, operada especialmente pelos grandes escritórios, o método mais usual é o de retrospectiva, o que prejudica em muito a qualidade e a confiabilidade dos resultados obtidos.

LOPES DE SÁ (2000, p.33) “as tarefas precisam ser “planejadas” e a execução deve “acompanhar” acontecimentos, assim como observar aqueles que já ocorreram.”

LOPES DE SÁ (2000, p.34) “a metodologia inicial das tarefas deve Ter base em exames prévios, de sondagens; a seguir planeja-se, depois executa-se e, finalmente, avalia-se a execução e opina-se. “

Vale ressaltar portanto a importância do planejamento dos trabalhos, pois neste plano é que se baseará o auditor no momento em que definir a natureza, período e extensão dos exames que se farão na empresa estudada.

Dessa forma, este estudo será dividido em itens, havendo subdivisões sempre que se tornar necessário para o bom entendimento de cada segmento.

Item 1, demonstrará a importância do estudo.

Item 2, evidenciará a revisão da literatura.

O item 3, apresentará a forma metodológica adotada para a coleta de dados.

No item 4 procede-se o estudo de caso, aborda-se na prática os conhecimentos adquiridos.

O item 5, apresenta-se as conclusões, as sugestões e recomendações necessárias para que a empresa analisada possa melhor estruturar seus controles de estoque.

O item 6, as referências Bibliográficas

O item 7, os anexos.

Apesar de acreditar-se que o estudo demonstrará de forma satisfatória uma posição geral das empresas em nossa região, não pode-se assegurar posto que o estudo deter-se-á na análise de uma única empresa, cujos procedimentos de forma alguma constituem-se obrigatoriamente em regra obedecida pelas demais.

Os obstáculos existentes, como a inexperiência pessoal na área e falta de receptividade por parte dos empresários, ou que possam a ocorrer, como a falta de qualquer controle de estoques na empresa pesquisada, deverão ser contornados ou ser motivo de reavaliação de objetivos, de modo a não prejudicar o desempenho final. Contudo não se pretende esgotar o assunto.

3.1. CRITÉRIOS DE SELEÇÃO

Os critérios utilizados para a seleção foram, além da receptividade por parte dos empresários, a expectativa de a empresa exemplificar satisfatoriamente a posição dos empresários em geral, na nossa região, em relação ao trabalho proposto.

3.2. MÉTODO DE COLETA DE DADOS

Os dados iniciais deverão ser obtidos através de questionário desenvolvido para avaliação da segurança oferecida pelo controle interno da área a ser auditada e pela organização da empresa como um todo, além de contatos pessoais com os responsáveis pela mesma que possam porventura fornecer informações relevantes.

Outras informações serão colhidas em consulta aos registros contábeis e administrativos da empresa.

3.3. ANÁLISE DOS DADOS E INFORMAÇÕES

A análise dos dados e informações será calçada nos conhecimentos teóricos obtidos por ocasião da revisão da literatura concomitantemente a aplicação do trabalho prático na empresa estudada.

3.4. LIMITAÇÕES DO ESTUDO

Apesar de acreditar-se que o estudo demonstrará de forma satisfatória uma posição geral das empresas em nossa região, não o pode-se assegurar posto que deter-se-á na análise de uma única empresa, cujos procedimentos de forma alguma constituem-se obrigatoriamente em regra obedecida pelas demais. Outro obstáculo existente é a inexperiência pessoal, a qual deverá ser contornada afim de que não prejudique o desempenho final.

Note-se contudo que não pretende-se esgotar o assunto.

4. ESTUDO DE CASO

Com o intuito de nortear o leitor, e facilitar o entendimento, expõe-se os sub-
itens o Estudo de Caso, a saber:

Histórico do Ramo de Atividade; Auditoria Preliminar; Apresentação e Análise dos
Resultados.

4.1. HISTÓRICO DO RAMO DE ATIVIDADE

Identificar através do estudo de caso, o grau de dificuldade que os
empresários no ramo do comércio de tintas e abrasivos enfrentam devido a
fragilidade de seus sistemas, contabilização e avaliação de estoque como também
sugerir melhorias, alterações ou implantação de métodos de controle dos estoques
se necessário for, a fim de elevar o nível de qualidade das informações e da maior
confiabilidade nas decisões.

GIL (1999, p.72) "o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e
exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento
amplo e detalhado, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de
delineamentos considerados."

Apresenta-se neste item os resultados obtidos, assim como a análise dos
mesmos a vista da bibliografia consultada, as conclusões, sugestões e
recomendações que possam auxiliar em próximos estudos.

4.2. AUDITORIA PRELIMINAR

Neste sub-item expõe-se: Exame do Controle Interno; Roteiro do Exame; Procedimentos.

Na Auditoria Preliminar ou pré-auditoria busca-se uma primeira aproximação com a empresa, tomando-se desde então as providências necessárias para que seja possível entrar em ação um sistema de auditoria contábil.

4.2.1. Exame do Controle Interno

Na obediência às competentes normas relativas a execução dos trabalhos de auditoria, analisadas quando da revisão da literatura, daremos início ao estudo de caso, procedendo o estudo dos controles internos aplicados a área auditada - estoques.

A maneira utilizada para tal avaliação será o uso de um questionário a ser respondido pelo sócio-diretor, e corresponderá a primeira ação concreta visando a obtenção de dados que proporcionem a elaboração do programa de auditoria.

Através das perguntas constantes do questionário, buscar-se-á, direta ou indiretamente, captar aquelas rotinas da empresa que não são possíveis de conhecer através da simples observação.

a) Questionário

		SIM	NÃO	Observação
01	Existe uma seção ou departamento responsável pela manutenção dos estoques?			
02	Tem um responsável pelo almoxarifado?			
03	Quem é o responsável?			
04	Os registros são controlados por fichários de estoques fora do almoxarifado? São informatizados os registros?			
05	O almoxarifado mantém fichas de estoques e de valores? Usa computadores?			
06	Todos os artigos comprados passam pelo almoxarifado? Ainda quando a unidade é de consumo imediato?			
07	Há regras definidas pela empresa com relação a aquisição de mercadorias para estoque ? *			
08	No ato da aquisição é preenchido um pedido por parte do fornecedor, contendo todas as informações acerca da compra ? *			
09	Na recepção das mercadorias é efetuada conferência minuciosa entre os itens entregues e os solicitados ? *			
10	Há apenas um local utilizado como depósito ? *			
11	Durante o expediente há alguém responsável exclusivamente pela guarda e manutenção das mercadorias ? *			
12	Após o expediente a empresa utiliza-se de algum meio seguro para evitar furtos ? *			
13	O carregamento de mercadorias a serem entregues é objeto de acompanhamento			

	constante por um responsável ? *			
14	É mantido um controle permanente das mercadorias existentes em estoque ? *			
15	Periodicamente é efetuada contagem física dos itens em estoque para conferência com o sistema de controle (se existente) ? *			
16	A contabilidade é efetuada por escritório externo contratado ? *			
17	Quem registra o estoque de controle é subordinado ao almoxarifado?			
18	Existem almoxarifado auxiliares?			
19	Como se processa as transferências dos materiais?			
20	São levantados inventários anuais? Existem listagem periódicas?			
21	As diferenças de estoque são relacionadas?			
22	Como são ajustadas?			
23	Fazem investigações sobre as diferenças?			
24	As devoluções ou trocas são controladas?			
25	Quem as fiscaliza?			
26	Os materiais obsoletos são relacionados?			
27	As consignações são controladas?			
28	Quem as controla?			
29	Existem instruções escritas adotadas para a contagem de estoques?			
30	Os estoques estão a devida segurados			

31	Qual o critério de avaliação seguido?			
32	Existem materiais sem movimento a mais de um ano ?			
33	São relacionados os materiais sem movimento?			
34	Usa critério para o estabelecimento dos mínimos e dos máximos dos estoques?			
35	Existe um serviço de compras organizado?			
36	Todas as ordens de compras são documentadas?			

Fonte: SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 9ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2000, p. 333 a 336.

Itens (*) incluídos pelos Auditores

b) Avaliação do Controle Interno

É com base no sistema de controle interno vigente na empresa que o auditor fundamentará seu trabalho. Desta forma, um aprofundado estudo sobre tais controles deverá ser feito para a determinação do volume dos testes a serem utilizados nos procedimentos de auditoria.

O estudo a ser realizado como base para avaliação do controle interno implica conhecer e compreender os procedimentos e métodos estabelecidos e qual a segurança que se tem de que os mesmos estão sendo aplicados e funcionando conforme previsto.

4.2.2. Roteiro do Exame

O trabalho a ser desenvolvido na empresa terá como objetivo a verificação da sistemática de controle dispensada aos estoques.

Buscar-se-á avaliar a segurança e eficiência dos controles atualmente adotados, analisando-se as possíveis deficiências e apontando meios para solucioná-las.

4.2.3. Procedimentos

Com vistas a obtenção de informações necessárias ao desenvolvimento dos trabalhos, buscar-se-á ainda, através de contatos pessoais com os titulares da empresa, informações adicionais acerca do tratamento dispensado aos estoques de mercadorias.

Os dados coletados servirão pois de base para a formação do programa de auditoria.

4.3. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste sub-item expõe-se: Informações Obtidas; Análise dos Dados; Relatório de Auditoria.

De nada vale o trabalho do auditor se este resumir-se na simples constatação das possíveis falhas existentes nos controles internos da empresa estudada. Os

empresários necessitam de um maior detalhamento na exposição das conclusões do auditor, detalhamento este que não se torna possível através simplesmente de um parecer.

Posto que nossa análise resumiu-se a uma única conta do ativo circulante, estoques, passaremos inicialmente a apresentar e analisar os resultados alcançados através de um relatório.

4.3.1. Informações Obtidas

O estudo de caso foi desenvolvido em uma empresa comercial varejista, constituída sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, de porte médio/grande, que atua no comércio de tintas e abrasivos. Situa-se em Cascavel, a matriz iniciou suas atividades a aproximadamente 15 anos, sendo que a filial na qual o estudo de caso foi desenvolvido iniciou suas atividades em 2000, possuindo atualmente 12 funcionários.

Através de contato pessoal com o setor de contabilidade, pesquisa de documentos, questionários aplicados e verificação física obteve-se os seguintes resultados:

O almoxarifado situa-se no mesmo endereço da empresa, possuindo aproximadamente 3.000 itens. Possuem acesso ao almoxarifado todos os vendedores. O almoxarifado está sob a responsabilidade de um funcionário já com vários anos de trabalho na empresa, sendo que este funcionário não possui nenhuma outra seção sob sua responsabilidade.

A empresa não possui auditoria interna, mas possui contrato de auditoria independente a alguns anos, porém, o contrato com esta empresa de auditoria abrange apenas a área fiscal.

A contabilidade é efetuada pelo mesmo profissional a aproximadamente 14 anos, e obviamente a filial em questão a aproximadamente dois anos, por escritório contratado para tal, e através do sistema de processamento eletrônico de dados, tanto na área fiscal como contábil. O exercício social da empresa coincide com o ano civil.

As compras, são feitas com diversos fornecedores, para existir em estoque opções para o cliente, tanto de preço como de qualidade. A empresa pesquisa preço e qualidade antes das aquisições para melhor atender a sua clientela, e ainda para não ocorrer da mercadoria ficar em estoque sem aceitação de mercado.

As requisições de compras/pedidos, nos informou o Gerente de Vendas, são feitas através de formulários, em três vias, quando da visita do vendedor ao estabelecimento. Procura-se estar com o estoque sempre equipado, mas muitas vezes as vendas excedem o previsto e se faz necessário a reposição das mercadorias com urgência, daí então os pedidos são feitos através de contatos telefônicos e fax.

Quando as mercadorias chegam, o responsável pelo almoxarifado as recebe, e, de posse da nota fiscal, confere item por item. Posteriormente, as mercadorias são colocadas, cada qual em seu lugar, nas prateleiras do almoxarifado. Cada item de estoque, possui um código fixado em etiquetas nas prateleiras ou mesmo na embalagem do item, pelo qual são identificados e separados dos demais.

A nota fiscal, juntamente com o pedido, depois de utilizada para a conferência da mercadoria, é encaminhada para o Centro de Processamento de Dados onde é dada a efetiva entrada da mercadoria nos estoques, arquivando-se o pedido em pasta própria, juntamente com uma das vias da nota fiscal, se existir, ou xerox da mesma. A data do lançamento em estoque, geralmente, é a do dia do recebimento da mercadoria, podendo ser o dia imediatamente posterior, caso a mercadoria seja entregue no final do expediente. Verificou-se, através de amostragem, que os lançamentos das notas fiscais de compras e vendas de mercadorias nos livros fiscais, estão seguindo o princípio da competência.

Segundo o contador, todos os itens que compõe os estoques são destinados à revenda e são contabilizados pelos seus respectivos custos, incluindo todos aqueles ocorridos até que sejam colocados a disposições da empresa para a revenda.

A empresa adota o regime de inventário permanente dos estoques.

As mercadorias que são vendidas no balcão, recebem baixa automaticamente dos estoques no momento da emissão da nota fiscal, ou do cupom fiscal. Os itens destinados a transferência de mercadorias da matriz para a filial ou vice-versa, somente são entregues com o documento hábil para tal, ou seja a nota fiscal constando como natureza da operação "transferência".

Existem produtos como a pigmentação e a base, que são utilizados para a mistura na fabricação de tonalidades diferentes de tintas, a fim de atender ao cliente na cor por ele desejada. Estes itens, destinados a produção, somente são entregues a setor de produção, mediante ficha de controle interno, pelo qual se dará a baixa no estoque.

As fichas de estoques, kardex, são emitidas através de sistema de processamento eletrônico de dados, sendo que, no final de cada mês, é retirada uma listagem onde consta todas as movimentações ocorridas nos estoques, item por item. As mercadorias que não tiveram entrada nem saída neste período, não são relacionadas neste inventário mensal, pois o sistema não está adaptado para este fim.

Na ficha kardex, a mercadoria é identificada pelo código, grupo e subgrupo e ainda pelo nome. Constan também no kardex:

- a) data da última aquisição da mercadoria;
- b) a quantidade de mercadoria no início do período;
- c) as entradas e saídas da mercadoria em ordem cronológica;
- d) a identificação do documento contábil que deu origem a operação;
- e) o valor do custo unitário da mercadoria;
- f) o valor de venda da mercadoria;
- g) o saldo das quantidades de mercadorias que entraram e saíram durante o período;
- h) a quantidade final de itens no estoque.

Segundo o gerente de vendas, todas as mercadorias adquiridas destinadas aos estoques passam pelo almoxarifado, ainda que de consumo imediato.

Pelas informações prestadas, sabe-se que a empresa está realizando apenas um inventário físico anual, devido ao fato de estar racionalizando pessoal, sendo que o último, foi realizado em dezembro de 2002, por ocasião da data do balanço. Segundo o gerente de vendas, quando existiam mais funcionários era feita uma

contagem no sistema de rotatividade por prateleiras, com periodicidade semanal. Porém, com as mudanças, isto não é mais possível.

Quando da realização da inspeção física, geralmente são identificadas diferenças que, segundo o gerente de vendas, são relacionadas, mas na maioria dos casos são irrelevantes. Mesmo assim são realizadas investigações para se tentar descobrir o motivo dessas diferenças nos estoques.

Os motivos mais comuns das diferenças de estoque, nos disse o gerente de vendas, se dão na emissão das notas fiscais de saídas e no momento do recebimento de mercadorias devolvidas ou trocadas. No primeiro caso, o funcionário, ao invés de colocar o código de determinada mercadoria (primeira linha), acaba colocando o código de outra (Segunda linha), gerando discrepâncias nas quantidades e no valor dos estoques, e, no segundo caso, ocorre que alguns consumidores acabam solicitando a devolução ou troca de algumas mercadorias, e, o vendedor atende-o recebendo a devolução ou efetuando a troca, porém, não ajusta no sistema a entrada daquela mercadoria e a saída de outra.

As devoluções ou trocas recebidas pela empresa, que por ventura ocorrerem, como mencionado acima, somente serão aceitas se autorizadas pelo gerente de vendas. Já as devoluções da empresa para seus fornecedores, ocorrem muito raramente, pois a empresa já é cliente antiga da maioria de seus fornecedores, e, por isso, mantém-se um padrão de qualidade mútuo nas operações comerciais cliente/fornecedor.

Os materiais obsoletos também são relacionados durante o inventário físico. O gerente de vendas elabora um relatório que é levado a administração. As mercadorias obsoletas em estoques praticamente inexistem, posto que,

permanentemente, o responsável pelo almoxarifado efetua verificação, dando especial enfoque para a identificação de mercadorias que por ventura possam ficar ultrapassadas. O destino dado as mercadorias obsoletas, segundo ele, são a realização de promoções.

As contagens físicas são feitas pelos próprios funcionários do almoxarifado, que contam também com a ajuda do funcionário responsável pelo centro de processamento de dados. Não existem instruções escritas para a realização da contagem de estoques e jamais foram realizados treinamentos. Porém, alguns funcionários já possuem bastante experiência no trabalho com almoxarifados, pois já atuam à vários anos nessa área. É realizada em data previamente marcada, de conhecimento de todos e é coordenada pelo gerente de vendas. No dia em que realiza-se o inventário físico, são suspensas as atividades de estoques.

Obteve-se a informação através do gerente de vendas, que os estoques possuem seguro.

O método de avaliação utilizado pela empresa é o PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair), que foi o método utilizado nos últimos exercícios e que, segundo o contador, supre as necessidades de informações gerenciais. Perguntado se existe a possibilidade de alguns itens estarem valorados acima do mercado, o contador respondeu que não.

Entre os itens de estoque, existem alguns sem movimento a mais de um ano, que nem por isso são obsoletos. E o caso de algumas mercadorias de pouca rotatividade que estão relacionadas para que não haja a aquisição de mais unidades. Nesse caso, procura a empresa proceder a promoção visando a alienação destas mercadorias antes que se tornem obsoletas.

As quantidades mínimas e máximas em estoque, são estabelecidas através de um relatório emitido pelo Centro de Processamento Eletrônico de Dados, que acusa quando determinada mercadoria atinge seu nível mínimo, determinando também, através de cálculo da rotatividade, quantos itens devem ser adquiridos. A listagem dessas mercadorias é encaminhada para a análise do gerente de vendas.

4.3.2. Análise dos Dados

Analisadas as informações que obteve-se com o estudo de caso e comparando-as a literatura pesquisada, evidencia-se o seguinte:

A localização do estoque de mercadorias, não permite muita segurança, ficam expostas em prateleiras, juntamente com o setor de vendas, em ponto de acesso a qualquer pessoa, podendo permitir que pessoas estranhas ou o próprio cliente adentrem ao local, a procura do produto desejado.

Quando aplicou-se o teste da contagem física nos estoques, verificou-se que em aproximadamente 90% dos itens selecionados (8 dos 9 itens) selecionados existem diferenças entre as fichas de estoque e o estoque físico. Do caso evidenciado apurou-se que dois possui diferença a menor e outros seis, diferença a maior no estoque físico.

Anotados os custos a que estão valorados os itens que estão demonstrando diferenças, chegou-se ao valor de R\$ 1.975,56 Considerando que foi feita a amostragem em aproximadamente 50% (cinquenta por cento) dos itens de estoque, pode-se dizer que este valor não é relevante.

Isso demonstra que estão havendo problemas nos controles de estoques e/ou nos registros nas fichas de estoques. Por não existirem contagens físicas mais constantes, a empresa apura o custo das mercadorias vendidas, somente pelas fichas de estoques, gerando distorções nas demonstrações contábeis, pois, conforme verificou-se 50% da amostragem não coincidiu com a realidade.

As discrepâncias entre as fichas de estoques e o estoque físico, prejudica também o setor de vendas, pois, os vendedores verificam a quantidade de unidade de determinado produto através do sistema eletrônico (as fichas de estoque), podendo fornecer informações inexatas aos clientes, prejudicando o atendimento e a imagem da empresa.

Mesmo possuindo bastante experiência no trabalho com almoxarifado, pode ocorrer que os procedimentos realizados pelos funcionários, no momento da contagem de estoque, não sejam adequados. Outro ponto que deve ser considerado, é o fato de que quem realiza o inventário físico são os próprios funcionários do almoxarifado e de vendas, e em data pré-estabelecida. Esse procedimento facilita a ação de elementos que, por exemplo, possam estar fraudando os estoques, pois, eles teriam tempo para repor mercadorias retiradas ilegalmente, ou mesmo, manipular a contagem.

Verificou-se também, alguns casos em que o mesmo item está estocado em mais de um local, o que as vezes, como pode-se averiguar, não é de conhecimento de todos os funcionários do almoxarifado.

Existem itens em que produtos de primeira linha são misturados com o de segunda linha. Isso pode causar a venda de um, com a baixa nos estoques de

outro, como já aconteceu várias vezes, segundo o gerente de vendas, e é um dos motivos das diferenças existentes no estoque.

A realização de apenas um inventário físico por ano, por ocasião do balanço, é pouco, pois, devido ao grande número de itens, podem ocorrer diferenças relevantes.

As fichas de estoques possuem todos os dados necessários. Porém, ocorre que, na geração da ficha de estoque com o movimento do último período, as unidades constantes no saldo inicial, não apresentam o seu respectivo custo unitário, o que não permite verificar se o custo do estoque final do período anterior é igual ao do estoque inicial do período seguinte.

As baixas nas fichas de estoque, estão sendo feitas de maneira correta, como foi verificado através de amostragem, onde comparou-se as notas fiscais de algumas operações, com os lançamentos constantes na ficha kardex.

Os estoques possuem seguro, posto que, se ocorrer alguma contingência, a empresa estará amparada.

O procedimento do gerente de vendas em não deixar itens obsoletos em estoque é correto, pois, desse modo, evita-se a ocupação de lugares e a preocupação de não superavaliá-los. A venda dos materiais obsoletos ou aqueles que assim poderiam ficar, lançando-os em promoção e somente com a autorização da administração e do gerente de vendas, a vista do responsável pelo almoxarifado, dá mais segurança e transparência à operação.

Algumas requisições de mercadorias são feitas através de contato telefônico, o que gera certa informalidade, a qual pode traduzir-se na inversão de itens, bem como remessa irregular das quantidades. Devido ao contato informal, a empresa

não poderá provar tal irregularidade, além de tudo, incidentes desse gênero causam transtornos e até mesmo prejuízos.

O método utilizado pela empresa para determinação dos estoques mínimos e máximos, através do sistema de processamento de dados, supriria suas necessidades, desde que as quantidades constantes nos estoques estiverem corretas, porém, com as diferenças constatadas, esse método pode estar gerando informações distorcidas, e conseqüentemente, causando deficiências quantitativas nos estoques.

Após a análise de algumas notas fiscais de compras de mercadorias, comparando-as com os lançamentos nas fichas de estoques, verificou-se que a atribuição de custos aos itens de estoques, através do método PEPS, está sendo feita dentro das normas estabelecidas pela legislação, o que faz com que os produtos sejam avaliados corretamente.

4.3.3. Relatório de Auditoria

Cascavel, 24 de outubro de 2003.

Ilmos. Srs.

Beta Tintas e Abrasivos Ltda.

Ref.: Relatório de Auditoria

Prezados Senhores,

Efetuamos uma revisão das demonstrações contábeis da Beta Tintas e Abrasivos Ltda., elaboradas em 31 de dezembro de 2002. Nosso exame foi efetuado

com o objetivo de averiguar, considerando os procedimentos aplicados adiante descritos, o tratamento dispensado aos estoques de mercadorias e o atendimento aos princípios fundamentais de contabilidade nas demonstrações contábeis elaboradas pela empresa.

Pela natureza limitada dos trabalhos, que restringiram-se tão somente a conta analisada - estoques, do ativo circulante -, e as deficiências constatadas nos controles internos da empresa, não foram incluídos todos os procedimentos de auditoria conduzida de acordo com as normas de auditoria, não permitindo portanto, expressar opinião sobre o conjunto das demonstrações contábeis analisadas.

Na realização desta revisão foram empregados os seguintes principais procedimentos :

a) Conferência das demonstrações contábeis com os registros oficiais de contabilidade e das próprias demonstrações, especificamente relacionada à conta estoques, quanto a seus aspectos formais.

b) Indagações e verificações quanto aos critérios de avaliação dos estoques.

c) Observações e inquirições quanto aos sistemas de controle interno contábeis e administrativos existentes para a área analisada.

d) Inspeção física do estoque de mercadorias, incluindo ainda levantamento, por amostragem, de alguns de seus itens.

e) Outros procedimentos julgados necessários.

Considerando os resultados dos procedimentos aplicados na forma limitada referida acima, não observamos desvios substanciais dos princípios fundamentais de contabilidade na apresentação das demonstrações contábeis da Beta Tintas e Abrasivos Ltda., em 31 de dezembro de 2002

Apresentamos a seguir alguns comentários acerca de certos aspectos analisados. Essas constatações e as observações decorrentes limitam-se ao que pudemos observar durante nosso trabalho, dada a limitação dos serviços realizados.

Comentário 01 - Foi com base nas informações colhidas através do questionário de avaliação do controle interno dispensado a área analisada e nas sondagens e observações realizadas, que desenvolvemos o programa de auditoria aplicado a empresa. Tal programa foi concebido de forma que assegurasse, com razoável certeza, que o tratamento dispensado atualmente aos estoques garantem sua idoneidade e sua correta representação nas demonstrações financeiras elaboradas.

Comentário 02 - Com relação às aquisições de mercadorias, devido às particularidades dos produtos comercializados pela empresa, e considerando que o fechamento dos pedidos são efetuados diretamente pelos sócios-proprietários, concluímos que, de uma maneira geral, não há problemas com os procedimentos atualmente adotados.

Comentário 03 - Já com relação a recepção das mercadorias que, conforme observação visual e inquirições efetuadas, é procedida por funcionários subalternos, com pouca experiência e tempo de casa, recomendamos que sejam objeto de reavaliação os atuais procedimentos adotados.

Sugerimos então, afim de evitar riscos de desvios ou de recebimento de mercadorias diversas das solicitadas - em quantidade ou qualidade -, essa recepção seja feita por funcionários melhor treinados ou com maior responsabilidade dentro da empresa. Interessante seria ainda a codificação e etiquetamento das mercadorias já na sua recepção.

Comentário 04 - Igualmente com relação às saídas de mercadorias poderiam haver substanciais melhoras nos procedimentos de controle. Deverá, após a implantação da codificação dos itens do estoque, haver, por ocasião dos despachos das mercadorias, ser procedida conferência desses códigos com os constantes dos documentos de saída.

Salientamos que a codificação das mercadorias é o primeiro caminho para a criação de um necessário e importante sistema de controle.

Comentário 05 - A existência de um permanente sistema de controle de entradas e saídas de mercadorias do estoque é fator positivo, que deve ser mantido por parte da empresa.

O sistema utilizado, acreditamos ser muito bom, podendo a empresa aprimorar, para melhorar o seu controle e a integridade dos estoques seria aprimorada em muito.

Seria possível ainda, periodicamente, efetuar contagens físicas dos estoques para confrontação com esses registros permanentes, dando a necessária segurança aos proprietários do patrimônio.

Comentário 06 - Com relação aos aspectos formais das demonstrações financeiras procedemos conferência dos saldos finais dos estoques expressos no balanço patrimonial elaborado em 31 de dezembro de 2002 com os registros oficiais da contabilidade, constatando que esse saldo estava de acordo com o razão geral da empresa.

Comentário 07 - Verificamos ainda que o valor atribuído aos estoques em 31 de dezembro de 2002 está coerente com os itens relacionados no livro registro de inventário escriturado na mesma data.

Comentário 08 - Especificamente a respeito do livro registro de inventário, procedemos testes objetivando a averiguação da sua adequabilidade e da veracidade das quantidades e valores ali expressos.

Confrontamos as unidades utilizadas no livro inventário (quantidades, volumes, etc.) com as utilizadas nas rotinas da empresa, constatando, através de amostragem, estarem coerentes.

Conferimos, na totalidade, as somas e as multiplicações das quantidades pelos valores unitários de cada item, não verificando irregularidades.

Procedemos revisão, por amostragem, dos custos expressos para alguns itens constantes do inventário, afim de confirmar a correta apresentação de todos os custos inerentes aos mesmos, observando a princípio, estarem coerentes os valores

analisados, sem diferenças significativas, levando-se em consideração o critério de avaliação adotado pela empresa (PEPS).

Comentário 09 - Para os itens selecionados para conferência dos custos do inventário, confirmamos sua realização, no período subsequente, com lucro, comparando os preços posteriormente praticados com os custos constantes do estoque.

Comentário 10 - Durante inspeção física realizada não foram observados itens que possam ser considerados como obsoletos ou de movimentação morosa. O procedimento atual da empresa, de promover “liquidações” periódicas de mercadorias que porventura fiquem em estoque por mais tempo que o aconselhável, é uma boa providência que deve ser mantida.

Comentário 11 - Realizamos, para certos itens selecionados ao acaso no livro registro de inventário, inspeção física nos estoques, efetuando ainda levantamento das atuais quantidades em poder da empresa.

Partindo então das quantidades constantes do inventário desses mesmos itens, efetuamos a conferência das entradas e saídas ocorridas no exercício de 2002 comparando os resultados obtidos neste levantamento das quantidades efetivamente em estoque, com o inventário, constatando para quase a totalidade dos itens verificados, divergências de certa relevância.

As diferenças referem-se a existência de menores e maiores quantidades em estoque do que as possíveis, encontradas através do levantamento, e podem decorrer de vários motivos, entre os quais, erros nas quantidades expressas no livro registro de inventário, desvios de mercadorias, furtos ou ainda saídas desacompanhadas de documentação fiscal regulamentar (o que poderá, inclusive, acarretar consequências fiscais de monta).

Comentário 12 - Pudemos observar assim, que a empresa possui, relativamente aos estoques, algumas áreas deficientes que devem ser objeto de ajustes, de modo que proporcionem maior segurança a empresa.

Lembramos que se, na hipótese de existência de um melhor sistema de controles internos, pudéssemos aprofundar mais os nossos exames, quando de uma auditoria formal, poderíamos apresentar observações mais amplas, oferecendo maiores sugestões para sua regularização.

Desejamos contudo que as observações e recomendações fruto das análises procedidas, sirvam como um instrumento para melhoramento dos atuais procedimentos adotados pela empresa relativos a seu estoque.

Com nossos protestos de elevada estima e consideração, somos,

Atenciosamente,

C & S - Auditores Independentes

CRC PR-

5. CONCLUSÕES

Com as informações obtidas através do estudo de caso e amparados também pela literatura pesquisada sobre os Estoques, chegou-se as seguintes conclusões:

Como foi verificado através do Centro de Processamento Eletrônico de Dados e através de amostragens, as mercadorias que estão no almoxarifado são as destinadas à revenda, e, por isso estão devidamente classificadas no subgrupo Estoques, pois, representam a atividade-fim da empresa em questão.

Foi evidenciado, que os controles de estoques da empresa, não estão sendo eficientes. Existem diferenças nas quantidades de itens entre o CPD e o estoque físico. Um dos motivos, como foi detectado, é o descuido dos funcionários do almoxarifado, no tocante a saída da mercadoria, com referência a qualificação do produto (de primeira ou de segunda linha), o registro de quantidades errôneas de itens, o recebimento em devolução de um item, sem que seja dada a entrada através do sistema e outros de ordem administrativa, como emissão de nota fiscal de entrada de mercadorias em devolução. Ou ainda a troca de um produto por outro de cor diferente. Como trata-se de tintas, as pigmentações podem alterar também, o valor do produto.

Porém, cabe lembrar, que outros motivos podem estar por trás dessas diferenças, como por exemplo, desvio e fraudes.

Existe um grande número de pessoas que tem acesso ao almoxarifado, inclusive os próprios clientes, o que torna difícil a aplicação de controles. O almoxarifado possui suas entradas livres, proporcionando a entrada de pessoas sem que os responsáveis pelo almoxarifado percebam.

A realização de apenas uma contagem física por ano, pode-se concluir, é insuficiente, devido ao fato de que a empresa possui um grande número de itens em seus estoques e seus controles internos, que são poucos, demonstram ser ineficazes.

Além de ser realizada apenas uma vez por ano, a contagem física não está sendo desenvolvida de maneira ideal. As pessoas que realizam a contagem, são as mesmas que trabalham no almoxarifado e no setor de vendas, e todos tem conhecimento antecipadamente da data do inventário físico.

O método utilizado para a avaliação dos estoques é o PEPS (primeiro a entrar e primeiro a sair), e está sendo aplicado corretamente, como foi evidenciado através de amostragem das fichas kardex.

O grande problema é que as quantidades dos itens nos estoques apresentam diferenças para o CPD, e, como o método de avaliação baseia-se nas mercadorias constantes do referido departamento, ocorrem distorções na avaliação dos Estoques Finais, o que irá, conseqüentemente, afetar as demonstrações financeiras e o lucro.

Além disso, qualquer tomada de decisão relativa aos estoques, corre o risco de basear-se em dados não confiáveis, todavia, a empresa utiliza-se de poucos relatórios gerenciais extraídos dos movimentos de estoques. É o caso do relatório para se estabelecer os estoques mínimos e máximos, que, pela pouca eficiência dos controles de estoques, podem estar apresentando distorções.

Acredita-se, por fim, que os controles de estoques existentes devem ser revistos, e, se necessário, deverão ser aplicados outros procedimentos que dêem aos almoxarifados maior segurança.

Verificou-se que o atual conjunto de procedimentos adotados como controle de estoques, na empresa estudada, não está suprindo suas necessidades de segurança e geração de informações corretas, necessitando de mudanças, visando o aprimoramento dos controles existentes e implantação de normas administrativas que permitam a avaliação e o aprimoramento constantes desses controles.

Recomenda-se a adoção de medidas administrativas, muitas vezes simples, com divisórias, e com acesso apenas aos funcionários do almoxarifado, tendo dessa maneira, um maior controle das entradas e saídas de pessoas alheia a ele.

As diferenças constatadas nos itens de estoques, como por exemplo, os lançamentos de quantidades diferentes das recebidas e as baixas de uma mercadoria em lugar de outra, demonstram deficiências, tanto na parte administrativa dos estoques e o CPD, quanto na falta de treinamento dos funcionários do almoxarifado. Esses problemas podem ser amenizados com a realização de inventários físicos mais constantes, podendo ser tanto no sistema de rotatividade por prateleira ou até mesmo total e com periodicidade mensal, bimestral ou trimestral. Pode parecer inconveniente, a primeira vista, a realização de inventários mais constantes, mas através dele pode-se identificar as razões pelas quais estão ocorrendo tantas diferenças e se os controles estão sendo eficientes.

Quanto aos erros por parte do funcionários, somente a realização de treinamentos e reuniões, buscando conscientizá-los de que suas atuações podem e deve ser melhoradas, e as conseqüências geradas pelas deficiências nos procedimentos atuais, é que poderá sanar os problemas hoje existentes.

Quanto a realização da contagem física, recomenda-se que seja feita por pessoal alheio aos estoques, com capacidade comprovada para fazê-la. Deverá ser

realizada, utilizando-se o fator surpresa, em data apenas de conhecimento da administração e que não prejudique a empresa, posto que, neste dia, deverão ser suspensas todas as atividades relativas aos estoques.

Durante a realização da contagem física, verificou-se a existência do mesmo item em mais de um lugar no almoxarifado, o que não era de conhecimento de todos. Alerta-se que este procedimento, quando não de conhecimento de todos, pode causar problemas durante a contagem física e no setor de vendas, pela não localização das unidades(tintas).

A existência de produtos de primeira e segunda linha, colocados um ao lado do outro, e a semelhança dos códigos pelos quais são identificados, tem causado erros de saídas (vendas) e nas contagens físicas. Sugere-se que sejam realizados esclarecimentos junto aos funcionários, no tocante aos cuidados que eles devem ter durante a realização de contagens e no momento da retirada das mercadorias das prateleiras ou locais instalados, para a venda.

As fichas de estoques não possuem o valor do custo unitário das mercadorias constantes no estoque inicial. Isso torna difícil a verificação se o valor do estoque final do período anterior foi transportado corretamente para o estoque inicial do período seguinte.

Quanto aos pedidos esporádicos de mercadorias para fornecedores através do telefone, recomenda-se que a empresa utilize formulários próprios, e envie o pedido através de fax, ou outro método pelo qual possa ficar com provas em mãos da realização do pedido, e, desse modo, terá um instrumento hábil para conferência das mercadorias que forem enviadas por seu fornecedor.

O método de avaliação está sendo aplicado corretamente, porém necessário se faz, que as quantidades em estoque sejam corretamente identificadas em suas reais quantidades, para que então possam ser elaboradas demonstrações financeiras condizentes com a realidade da empresa.

Conclui-se por fim, que estes sejam os pontos de principal atenção dentro da empresa estudada, para que possa existir confiabilidade nas informações prestadas a administração ou a outros usuários das Demonstrações Contábeis, de maneira que as decisões possam ser tomadas, sem prejuízo para a empresa.

Mais do que o cumprimento de uma exigência curricular, a propositura do presente estudo possibilitou um importante aprofundamento de nossos conhecimentos sobre a auditoria, tanto por ocasião da revisão da literatura, buscada nas mais diversas fontes, quanto no estudo de caso.

Na nossa profissão, este estudo nos trouxe uma abertura em leque da visão das coisas que nos envolvem, em nosso trabalho. Pessoalmente, temos certeza, não mais seremos o mesmo, pois algo nos foi acrescentado, um pouco mais do “SABER”, o maior investimento que um ser humano pode fazer, e com uma certeza, de nunca se arrepender.

O caráter de dinamismo e de permanente mutação de que a auditoria é detentora, obriga que se busque aprofundar os conhecimentos sobre o assunto cotidianamente, nas mais diversas fontes, não se detendo somente no importante mas limitado aprendizado conquistado em sala de aula.

Espera-se por fim que este modesto trabalho desperte, em todos que dele tomarem conhecimento, interesse pelo assunto abordado, servindo como base para próximos e melhores estudos.

O Estudo de caso foi feito com fins meramente didáticos, mas que, para efeitos fiscais, baseado nos resultados obtidos, poderá levar a tomada de medidas fiscais.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um curso moderno e completo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 750** de 29/12/1993. Dispõe Sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.
- BRASIL -Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 820** de 1997.
- BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Lei das Sociedades por Ações**.
- Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. **Curso Básico de Auditoria: Normas e Procedimentos**. São Paulo: Atlas, 1988.
- Equipe de Professores da FEA da USP. **Contabilidade Introdutória**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Econômicas, Atuariais e Financeiras. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- FIPECAFI/Arthur Andersen. **Normas e Práticas Contábeis no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1992.
- FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral - 50 anos de contabilidade**. São Paulo: Editora Atlas, 1993.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. São Paulo: 4. Ed. Atlas, 2001.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. São Paulo: Ed. Atlas, 1999.
- GIL, Antonio de Loureiro. **Auditoria Operacional e de gestão: qualidade de auditoria**. 5. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2000.
- HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Celso Hiroshi. **Imposto de Renda das Empresas**. 27. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2002.
- IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores. **Princípios Contábeis**, 2 ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1994.
- IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores. **Curso Básico de Auditoria**, 2 ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1992.
- IUDÍCIBUS, Sérgio; MARION, José Carlos. **Contabilidade Comercial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 6 ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2000.
- MOTTA, João Maurício. **Auditoria: Princípios e Técnicas**. 2. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1992.
- PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Manual de Contabilidade Básica**. 4. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2000.
- SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 9 ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2000.
- MAUTZ, Roberto K. **Princípios de Auditoria**. 4. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1987

7. ANEXOS

ANEXO - I - Programa de Auditoria

ANEXO I

Programa de Auditoria

Com base nas informações colhidas através do questionário de avaliação do controle interno e nas sondagens e observações procedidas, verificou-se que a empresa possui um controle satisfatório com relação às aquisições de mercadorias e a sua guarda, sendo contudo apenas razoável o controle como um todo, pois a ausência de um sistema permanente de acompanhamento de entradas e saídas das mercadorias é fator preocupante, pondo em risco a segurança dos estoques e prejudicando também a execução de um adequado programa de auditoria.

Desta forma, o programa adotado terá de levar em conta esta deficiência, aplicando testes direcionados a assegurar, com razoável certeza, se o tratamento dispensado atualmente aos estoques não compromete sua idoneidade.

O programa desenvolvido então é o que segue :

1. Preparar um papel de trabalho identificando a área a ser auditada no Balanço Patrimonial.
2. Proceder a conferência dos saldos finais com o razão geral.
3. Confrontar o Livro Registro de Inventário com o Balanço Patrimonial.

4. Conferir as somas e a multiplicação das quantidades pelos valores unitários do Livro Registro de Inventário.
5. Selecionar alguns itens e verificar o tipo de unidade (kg, peça, etc.) adotado nas rotinas da empresa e o consignado no inventário.
6. Selecionar alguns itens do inventário e verificar, através dos documentos originais, se nos custos estão incluídas todas as despesas de aquisição, como frete, seguro, impostos não dedutíveis, etc. Testar ainda o critério de avaliação destes mesmos itens.
7. Verificar para os itens selecionados que estes serão realizados com lucro, utilizando das seguintes informações :
 - a) preços praticados no período subsequente;
 - b) comparação ao custo do estoque.
8. Selecionar nove itens do estoque de mercadorias para serem objeto de inspeção física, observando ainda nesta ocasião a existência de mercadorias que possam ser consideradas como morosas ou obsoletas.
9. Identificar no Inventário as quantidades finais em 31/12/2001 dos itens selecionados.
10. Proceder a verificação das entradas e saídas dos itens escolhidos, desde 01/01/2001 até os últimos documentos emitidos/registrados até da data do fechamento do Exercício 31/12/2002.

11. Partindo do estoque em 31/12/2001 e dos lançamentos de entrada e saída efetuados, confrontar as quantidades atuais existentes em 31/12/2002, com os saldos encontrados neste levantamento.

ANEXO – II - Demonstrações Financeiras

ANEXO II

Demonstrações Financeiras

As demonstrações financeiras a partir das quais foram iniciados os trabalhos são as seguintes :

BALANÇO PATRIMONIAL	2001	2002
ATIVO		
Ativo Circulante		
Disponibilidades	510.831,60	216.073,49
Créditos	159.704,81	349.953,72
<i>Estoques</i>		
Matriz	200.154,25	178.384,43
Filial – 1	125.954,53	132.165,18
<i>Filial – 2</i>	1.128.084,88	1.121.339,76
Ativo Permanente		
Imobilizado		
Investimentos	7.834,51	7.834,31
Permanentes	350.207,90	390.213,37
(-) Depr. Acum.	(32.205,78)	(67.258,57)
Compensado	22.200,00	-
Total do Ativo	2.472.758,70	2.475.905,69
PASSIVO		
Passivo Circulante		
Fornecedores	138.026,91	155.820,09
Obrigações Tributárias	12.809,06	32.846,43
Obrigações Sociais	-	10.522,95
Outras Obrigações	18.280,79	-
Patrimônio Líquido		
Capital Social	363.909,00	1.600.000,00
Reservas de Capital	1.917.530,94	-
Lucros Acumulados	-	404.515,98
Lucros Compensados	22.200,00	272.200,00
Total do Passivo	2.472.756,70	2.475.905,51

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	2001	2002
(+) Receita Operacional Bruta		
Receita c/venda Matriz	960.906,46	1.121.817,43
Receita c/venda Filial – 1	621.155,27	981.200,02
Receita c/venda Filial – 2	996.649,44	1.647.199,88
	2.578.711,17	3.750.217,33
(-) Impostos sobre Vendas		
Deduções Incidentes s/vendas Matriz	38.187,13	52.179,50
Deduções Incidentes s/vendas Filial – 1	20.069,20	42.834,19
Deduções Incidentes s/vendas Filial – 2	46.094,90	88.418,21
	104.351,23	183.431,90
(=) Receita Operacional Líquida	2.474.359,94	3.566.785,43
(-) Custo das Mercadorias Vendidas		
Matriz	675.120,42	702.155,43
Filial – 1	431.957,60	578.618,40
Filial – 2	448.709,05	1.785.603,86
(=) Lucro Bruto	918.512,87	500.407,68
(-) Despesas Administrativas	342.396,30	378.236,36
(=) Lucro Operacional	576.116,57	122.171,32
(-) Saldo Devedor da Correção Monetária	-	35.052,79
(+) Receitas não Operacionais	66.761,45	42.127,58
(=) Lucro Líquido Antes do I.R. e C.S.	642.878,02	129.246,11

ANEXO – III - Papéis de Trabalho

Questionário

		SIM	NÃO	Observação
01	Existe uma seção ou departamento responsável pela manutenção dos estoques?		X	
02	Tem um responsável pelo almoxarifado?	X		
03	Quem é o responsável?	X		Funcionário antigo
04	Os registros são controlados por fichários de estoques fora do almoxarifado? São informatizados os registros?	X		Só pelo sistema CPD
05	O almoxarifado mantém fichas de estoques e de valores? Usa computadores?	X		
06	Todos os artigos comprados passam pelo almoxarifado? Ainda quando a unidade é de consumo imediato?	X		
07	Há regras definidas pela empresa com relação a aquisição de mercadorias para estoque ? *	X		
08	No ato da aquisição é preenchido um pedido por parte do fornecedor, contendo todas as informações acerca da compra ? *	X		
09	Na recepção das mercadorias é efetuada conferência minuciosa entre os itens entregues e os solicitados ? *	X		
10	Há apenas um local utilizado como depósito ? *	X		
11	Durante o expediente há alguém responsável exclusivamente pela guarda e manutenção das mercadorias ? *		X	depósito aberto
12	Após o expediente a empresa utiliza-se de algum meio seguro para evitar furtos ? *	X		guarda externo e alarme monitorado

13	O carregamento de mercadorias a serem entregues é objeto de acompanhamento constante por um responsável ? *	X		conferida a cor, linha, volume etc.
14	É mantido um controle permanente das mercadorias existentes em estoque ? *	X		pelo sistema
15	Periodicamente é efetuada contagem física dos itens em estoque para conferência com o sistema de controle (se existente) ? *		X	só quando houver dúvidas
16	A contabilidade é efetuada por escritório externo contratado ? *	X		
17	Quem registra o estoque de controle é subordinado ao almoxarifado?		X	o financeiro "proprietário"
18	Existem almoxarifado auxiliares?		X	
19	Como se processa as transferências dos materiais, do estoque para a produção de tinta?	X		Através de controles interno
20	São levantados inventários anuais? Existem listagem periódicas?	X		
21	As diferenças de estoque são relacionadas?	X		
22	Como são ajustadas?	X		Lançadas como perdas
23	Fazem investigações sobre as diferenças?	X		
24	As devoluções ou trocas são controladas?	X		
25	Quem as fiscaliza?	X		O gerente de vendas
26	Os materiais obsoletos são relacionados?	X		
27	As consignações são controladas?	X		
28	Quem as controla?	X		O gerente de vendas

29	Existem instruções escritas adotadas para a contagem de estoques?		X	
30	Os estoques estão devidamente segurados	X		
31	Qual o critério de avaliação seguido?	X		PEPS
32	Existem materiais sem movimento a mais de um ano ?		X	
33	São relacionados os materiais sem movimento?	X		
34	Usa critério para o estabelecimento dos mínimos e dos máximos dos estoques?	X		
35	Existe um serviço de compras organizado?	X		
36	Todas as ordens de compras são documentadas?		X	Algumas são feitas por telefone

Fonte: SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 9ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2000, p. 333 a 336.

Itens (*) incluídos pelos Auditores

PLANO APLICADO PARA AVALIAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS RELATIVOS AOS ESTOQUES.

Inspeção física para avaliação dos registros, custos e sustentação documental das operações.

1º - Inspeção Física.

Classificar 9 itens de estoques.

- Relacionar os itens;
- Solicitar posição(quantitativa) do CPD;
- Contagem.

2º - Obter as fichas razões com os últimos movimentos (entradas e saídas).

3º - Solicitar as notas fiscais de algumas operações constantes nas fichas kardex.

4º - Verificar a veracidade do lançamento constante na ficha de estoque com as notas fiscais.

5º - Analisar a atribuição dos custos aos produtos através da nota fiscal comparando com a ficha de estoque.

(4-1)

Preparado por : Sérgio

Data: 23-10-2003

Revisado por : Claudio

Data: 23-10-2003

Beta Tintas e Abrasivos Ltda.

31-12-2002.

Estoques

Código da Conta	Nome da Conta	Saldo em	Referência	Saldo em
		31/12/2001		31/12/2002
		R\$		R\$
8	Tinta Acrílica			
	lata de 18 litros	108.296		107.640
	galão de 3,6 litros	105.588		104.950
	lata de 0,90ml	56.856		56.530
		270.740		269.120
9	Tinta Latex			
	lata de 18 litros	105.588		104.950
	galão de 3,6 litros	102.949		102.330
	lata de 0,90ml	55.435		55.110
		263.972		262.390
10	Tinta Óleo			
	lata de 18 litros	56.855		56.510
	galão de 3,6 litros	55.433		55.100
	lata de 0,90ml	30.850		29.683
		143.138		141.293
	Total	677.850		672.803

(4-2)

(1-1)

= Soma conferida

= Conferimos com os nossos papéis de trabalho do ano anterior.

= Conferimos com o razão geral para a data indicada.

Conclusão: Os saldos das contas de estoques parecem-nos razoáveis para 31-12-2002.

(4-2)Preparado por : Sérgio
Revisado por : ClaudioData: 23-10-2003.
Data: 23-10-2003.

Beta Tintas e Abrasivos Ltda.

31-12-2002.

Teste de Avaliação de Estoques

1 2 1 + 2

Produtos para revenda		Posição em 31-12-2002			Estimativa de Contas para completar R\$	Custo unitário total R\$	Valor de Mercado Unitário R\$	2001 Custo Unitário R\$	Custo Unitário (2002:2001-1) x 100%
Código	Descrição	Quantidades	Custo total R\$	Custo Unitário R\$					
	Tinta Acrílica								
11	lata de 18 litros	1.428	171.410,00	120,04		120,04	170,00	84,02	43%
41	galão de 3,6 litros	5.391	167.130,00	31,00		31,00	34,00	21,30	46%
47	lata de 0,90ml	13.514	90.004,00	6,66		6,66	9,44	4,60	45%
			428.544,00						
	Tinta Látex								
101	lata de 18 litros	2.088	167.100,00	80,03		80,03	130,00	55,05	45%
148	galão de 3,6 litros	10.184	162.950,00	16,00		16,00	26,00	11,10	44%
123	lata de 0,90ml	19.770	87.780,00	4,44		4,44	7,20	3,09	44%
			417.830,00						
	Tinta Óleo								
232	lata de 18 litros	999	89.990,00	90,08		90,08	120,00	60,05	50%
243	galão de 3,6 litros	4.874	87.740,00	18,00		18,00	24,00	12,51	44%
299	lata de 0,90ml	9.451	47.257,00	5,00		5,00	6,60	3,60	39%
			224.987,00						
	Outros itens não testados		714.242,00						
			1.785.603,00						
			(4-1)						

- = Conferimos com os registros perpétuos dos estoques ou registros analíticos de custos.
- = Conferimos os cálculos (quantidade x custo unitário = custo total)
- = Revisamos os cálculos e procedimentos de estimativas de custo.
- = Dados obtidos dos nossos papéis de trabalho do ano anterior ou dos registros de estoques.

Notas

- (1). Os itens testados foram selecionados das listagens finais de inventário, com base na avaliação do controle interno. Provamos as somas dessas listagens.
- (2). Revisamos o sistema de custos, o qual parece-nos adequado, de acordo com os princípios contábeis e consistente com o ano anterior.

(4-3)

Preparado por : Sérgio Data: 23-10-2003
 Revisado por : Claudio Data: 23-10-2003

Beta Tintas e Abrasivos Ltda.
 31-12-2002.

Rotação dos Estoques

	2002		2001
Tinta Acrílica			
<u>365 dias</u>	=	<u>365 dias</u>	= 61 dias
<u>Tinta acrílica</u>		<u>428.544</u>	60 dias
		72.423	
Tinta Látex			
<u>365 dias</u>	=	<u>365 dias</u>	= 64 dias
<u>Tinta látex</u>		<u>417.830</u>	66 dias
		73.538	
Tinta Óleo			
<u>365 dias</u>	=	<u>365 dias</u>	= 63 dias
<u>Tinta óleo</u>		<u>224.987</u>	62 dias
		38.877	

= Informações obtidas do razão geral.

= De acordo com os nossos papéis de trabalho do ano anterior.

Nota: A rotação dos estoques em 2002 está consistente com a de 2001.

(4-4)

Preparado por :Sérgio Data: 23-10-2003

Revisado por :Claudio Data: 23-10-2003

Beta Tintas e Abrasivos Ltda.

31-12-2002.

Inventário físico realizado em

Testes de Contagem Física de Estoques

31-12-2002.

Número da etiqueta de contagem	Descrição	Quantidades Inventariadas
	Tinta Acrílica	
15	lata de 18 litros	1.440
17	galão de 3,6 litros	5.149
21	lata de 0,90ml	13.880
	Tinta Látex	
102	lata de 18 litros	2.108
109	galão de 3,6 litros	10.309
143	lata de 0,90ml	19.991
	Tinta Óleo	
207	lata de 18 litros	999
211	galão de 3,6 litros	4.950
214	lata de 0,90ml	9.381

= Contamos fisicamente e posteriormente vimos a inclusão na listagem final do inventário físico.

(4-5)

Preparado por : Sérgio

Data: 23-10-2003

Revisado por : Claudio

Data: 23-10-2003

Beta Tintas e Abrasivos Ltda.

31-12-2002.

Teste dos Ajustes de Inventário Físico.

		1	2	3 = 1 - 2	4	3 x 4
Código	Descrição	Quantidades Inventariadas	Quantidades pelos registros de	Difrença	Custo unitário R\$	Diferença valorizada R\$
	Tinta Acrílica					
11	lata de 18 litros	1.440	1.428	12	120,04	1.440,42
41	galão de 3,6 litros	5.149	5.391	(242)	31,00	(7.502,40)
47	lata de 0,90ml	13.880	13.514	366	6,66	2.437,58
	Tinta Latex					
101	lata de 18 litros	2.108	2.088	20	80,03	1.600,57
148	galão de 3,6 litros	10.309	10.184	125	16,00	2.000,07
123	lata de 0,90ml	19.991	19.770	221	4,44	981,25
	Tinta Óleo					
232	lata de 18 litros	999	999	0	90,08	0,00
243	galão de 3,6 litros	4.950	4.874	76	18,00	1.368,12
299	lata de 0,90ml	9.381	9.451	(70)	5,00	(350,01)
					Outros itens não testados	19.501,10 *
						21.476,71

= Conferimos com as relações finais de inventário.

= Conferimos com os registros de estoques.

= Soma conferida

= Cálculos conferidos.

* = Revisamos os ajustes nos outros itens não testados e não encontramos nada de anormal.

= Vimos que a contabilização do ajuste no razão geral foi feita adequadamente.