

TOMISLAV R. FEMENICK (COORDENADOR)

E COLABORADORES

**Auditoria
ESTO de
QUES**



AUDITORIA DE ESTOQUES

NATAL/2005

TOMISLAV R. FEMENICK (COORDENADOR)
E COLABORADORES

AUDITORIA DE ESTOQUES



Copyright © 2005 by Tomislav R. Femenick

Projeto gráfico, diagramação e capa
Terceirize e TRF Produções Gráficas

Revisão:

Zélia Ramos Santiago

Catálogo na Publicação – Biblioteca da FARN
Setor de Preprocessos Técnicos

A922

Auditoria de Estoques / Tomislav R.

Femenick (Coordenador). Natal: FARN, 2005.

– p. 180

ISBN

1. Auditoria 2. Estoques 3. Contabilidade

I. Título

RN / FARN / BC

CDU 657.6

Todos os direitos desta edição estão reservados à FARN-
Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio
Grande do Norte

Rua Prefeita Eliane Barros, 2000 – Tirol – Natal – RN

Tel.: (0xx84) 215.2917 ou 215.2918.

Fax: (0xx84) 211.8688

e.mail: farn@farn.br

Web Site: www.farn.br

Este livro é dedicado:

à Professora Noilde Ramalho,
cuja vida é exemplo para os educadores de qualquer parte de mundo;

ao Reitor Daladier Pessoa Cunha Lima,
educador de grandes méritos,
que incentivou a criação e publicação deste livro;

aos coordenadores, professores e alunos da FARN,
que diariamente constroem e reconstroem o
saber acadêmico e profissional, contribuindo para o
fortalecimento da qualidade da Instituição

APRESENTAÇÃO.....13

Prof. Daladier Pessoa Cunha Lima

1 - CONSIDERAÇÕES SOBRE A RUBRICA “ESTOQUES”...15

Tomislav R. Femenick

1. Conceitos.....	16
a) Conceito legal.....	17
b) Conceito fiscal.....	18
c) Conceito financeiro.....	20
d) Conceito contábil.....	21
e) Conceito gerencial.....	23
2. Dimensionamento dos estoques.....	26
a) Giro dos estoques.....	27
b) Lotes econômicos.....	28
b) Estoques mínimos.....	30

**2 - CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A
AUDITORIA DE ESTOQUES.....33**

Tomislav R. Femenick

1. Verificação das transações.....	35
2. Inventário físico.....	38

**3 - PARTICIPAÇÃO DO AUDITOR NA ELABORAÇÃO DO
PROJETO E NO LEVANTAMENTO DOS ESTOQUES.....40**

*Tomislav R. Femenick, Ana Angélica da Escóssia Araújo,
Antônio José de Andrade Júnior, Francisco Canindé de
Andrade, Hélicon Apolônio da Câmara Galvão e Ludmylla
Cristina Lima da Silva*

1. Planejamento da Auditoria.....	41
1.1. A relevância.....	41
1.2. O risco.....	42
2. Planejamento da Auditoria de estoques.....	44
3. Amplitude do planejamento da auditoria de estoques.....	46



4. Contagem e avaliação dos estoques.....	47
5. Participação do Auditor na contagem física dos estoques.....	48
6. Conclusão.....	49

4 - SINCRONISMO TEMPORAL NAS VERIFICAÇÕES DOS ESTOQUES, COM O USO DO "CUT-OFF".....52

*Alan Magalhães Amorim. Pesquisadores: Fabrício
Cláudio Motta de Andrade, Ilana do Nascimento Rego,
Rogério Ferreira de Medeiros e Thiago Bessa de Magalhães
Soares*

1. Conceitos.....	53
2. Considerações sobre a Auditoria dos estoques.....	54
3. Auditoria de estoque e <i>cut-off</i>	55
4. Considerações finais.....	58

5 - PRINCÍPIOS E TÉCNICAS USADOS NA CONTAGEM DE ESTOQUES.....61

*Tomislav R. Femenick, Ariadna Mariana Silva Correia,
Celyanne da Silva Bezerra, Daniela Rodrigues Ramalho e
Leandro Lúcio Cavalcante Viana*

1. Objetivos, planejamento e controles internos	
1.1. Objetivos.....	62
1.2. Planejamento.....	64
1.3. Controle Interno.....	64
2. Técnicas de contagem dos estoques.....	66
2.1. Sistema periódico de contagem.....	68
2.2. Sistema permanente de contagem.....	69
3. Conclusão.....	73

6 - RESPONSABILIDADE DO AUDITOR NO LEVANTAMENTO DO ESTOQUES.....76

*Tomislav R. Femenick. Pesquisadores: Augusto César
Bezerra Campos, Kleyton Basílio Chacon, Rafael
Ferreira de Souza, Rafael de Prada Macedo Costa e Weiner
Kiney Lima da Silva*

1. Uma visão geral.....	76
-------------------------	----

1.1. Nos Estados Unidos.....	77
1.2. Na União Européia.....	78
2. A responsabilidade do Auditor no Brasil.....	80
2.1 Responsabilidade profissional.....	81
2.2 Responsabilidade civil.....	81
2.3 Responsabilidade penal.....	82
2.4. Responsabilidade fiscal.....	83
3. Responsabilidade do Auditor Independente na verificação dos estoques.....	84
4. A responsabilidade do Auditor e o sistema de levantamento dos estoques.....	85
5. Conclusão.....	88

7 - AUDITORIA DE ESTOQUES: ITENS OBSOLETOS, DANIFICADOS E DEFASADOS TECNOLOGICAMENTE....90

*Adriane Amélia de Medeiros, Eliomar Gomes Pinheiro,
Sílvia Regina Pereira da Silva, Walber César Melo da Rocha
e Yara Magaly Albano Soares*

1. Procedimentos da empresa.....	91
2. Procedimentos da Auditoria Externa.....	92
3. Contabilização de bens obsoletos, danificados e defasados tecnologicamente.....	94
4. Provisões para perdas em estoques.....	95
5. Considerações finais.....	96

8 - AUDITORIA ROTATIVA DOS ESTOQUES (CONTAGEM CÍCLICA).....99

*Antônio Augusto de Alencar Fernandes, Cláudio César
Formiga Barbosa, Kainara Wanderlea Dantas de Oliveira,
Kathy Karina Dantas Barbosa e Roberta Kely Gonçalves
Guedes Borges*

1. O método de contagem rotativa.....	101
1.1. Roteiro para execução.....	102
1.2. Auditoria e a contagem rotativa.....	103
2. Conclusão.....	104

9 - EVIDÊNCIA DO VALOR REALIZÁVEL DOS



ESTOQUES E AUDITORIA EXTERNA.....106

*Cássia Ricardina Pereira, Josefa Arioene Medeiros Dantas,
Maria da Conceição Matos dos Santos de Azevedo, Maria de
Lourdes de Medeiros, Maria Gorete Tavares de Moura e
Mariana Guerra Marinho*

1. Considerações Iniciais.....	106
2. O valor de saída dos estoques.....	107
3. Conceito de estoque.....	111
4. Definição de estoques.....	112
5. Classificação dos estoques.....	112
6. Estoques deteriorados, obsoletos ou de lenta rotação.....	115
7. Procedimentos básicos utilizados pelo Auditor na avaliação dos estoques.....	117
7.1 Procedimentos para o "cut-off".....	118
7.2. Avaliação dos Inventários.....	119
7.3 Objetivos da Auditoria dos estoques.....	121
7.4. Finalidades e objetivos da mensuração e da avaliação dos estoques.....	123
7.4.1. Valor realizável líquido.....	123
7.4.2. Bases de mensuração do estoque.....	124
7.4.5. Valor realizável líquido menos uma margem normal ou "custos futuros de entrada descontados".....	124
7.4.6. Complexidade do desembolso com base no conceito de valor realizável líquido.....	125
8. Avaliação de estoques.....	125
8.1. Valor de realização.....	126
9. Conclusão.....	126

ANEXOS.....129

PLANEJAMENTO DA AUDITORIA - REGULAMENTAÇÃO.....	130
PLANEJAMENTO DA AUDITORIA EM ESTOQUES - MODELO.....	147
AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS - REGULAMENTAÇÃO.....	160
AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS -MODELO.....	163



APRESENTAÇÃO

Há várias maneiras, sistemas e métodos para se ensinar. Uns são mais eficientes do que outros. No entanto, para nós que fazemos a FARN, o melhor deles é aquele que soma, ao conhecimento e à habilidade do professor, a motivação e o interesse do alunado em aprender. Esses são os ingredientes que garantem o que costumamos chamar de Qualidade FARN, a qual se evidencia nesta publicação.

Não se trata de um livro previamente planejado. Não houve, inicialmente, a intenção de se produzir uma obra. No começo, foi apenas um desafio lançado pelo Professor Tomislav R. Femenick, titular da disciplina de Auditoria do Curso de Ciências Contábeis, aos seus alunos que cursavam o quarto ano. Se não há nenhum livro e mesmo os trabalhos voltados, especialmente, para auditoria de estoques são poucos, raros e indisponíveis, os alunos estariam interessados em pesquisar a matéria em profundidade, como tarefa regular de aprendizado? Realmente, demonstraram interesse pelo tema. Orientados pelo mestre, os alunos pesquisaram e produziram trabalhos de bom nível científico. Com os trabalhos em mãos, o Professor não se apropriou dos esforços de seus alunos, prática que é comum em certos ambientes universitários. Veio nos consultar sobre a possibilidade de publicá-los em forma de livro, nomeando os autores de cada capítulo. Prontamente, acatamos e incentivamos a idéia.

Este livro – ***Auditoria de Estoques*** – é uma prova eloqüente de

que devemos valorizar a capacidade dos alunos. Envolvidos, desafiados e, principalmente, estimulados nas tarefas acadêmicas, os alunos fazem despontar a sua capacidade, não só de aprender, mas de ir além, de aprender a aprender. Nesse caso, temos uma prova cabal dessa verdade. Está na exploração do espírito inquieto do alunado, do seu inconformismo com a mesmice, um dos muitos segredos para se aprimorar a interação professor/aluno que seja capaz de conduzir para a construção e reconstrução do saber.

Faz-se necessário destacar que esta não é uma obra apenas com enfoque acadêmico, pois envolve conhecimentos práticos, profissionais. Portanto, destina-se tanto ao público universitário como aos profissionais das Ciências Contábeis que trabalham com auditoria.

É gratificante, para nós educadores, a realização de atividades dessa dimensão acadêmica. Isso nos dá o orgulho de que estamos cumprindo nossa missão e que podemos fazer muito mais.

Estão de parabéns os alunos colaboradores, todos os seus professores, sem distinção, a Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da FARN, e, em especial, o Professor Tomislav R. Femenick, que, não sendo neófito em trabalhos com essas peculiaridades, provou, de forma inequívoca, o quanto é fascinante o trabalho docente, quando é capaz de despertar nos educandos as suas potencialidades.

Natal, janeiro de 2005

Daladier Pessoa Cunha Lima
Diretor Geral da FARN

CONSIDERAÇÕES SOBRE A RUBRICA “ESTOQUES”

Tomislav R. Femenick

A interpretação do termo *estoque* dá margem a distorções e erros, que podem provocar resultados e registros equivocados e incorretos. A compreensão do censo comum é que estoque é toda mercadoria disponível para uso ou venda ou, ainda, representa uma quantidade ou importância acumulada em determinada data. Por esse entendimento, qualquer que seja a natureza dos itens “*disponível para uso ou venda*” estes seriam classificados como estoque, mesmo que invendáveis. Se considerada a possibilidade desses itens serem em quantidades e valores expressivos, ter-se-ia uma situação que desfiguraria a realidade apresentada pelo Balanço Patrimonial, uma vez que este estaria registrando bens com um valor realizável que não possui.

A moderna teoria contábil corrige esse desvio ao estabelecer que somente as “*mercadorias destinadas à venda no transcorrer normal das operações e materiais a serem utilizados no processo de produção para venda*” sejam entendidas como sendo verdadeiramente os componentes dos estoques de uma empresa, “*excluindo-se dessa categoria os materiais que serão consumidos em operações não produtivas*”.



Por possuírem caráter específico, os estoques devem ser tratados levando-se em conta os aspectos que lhes são únicos e que os diferenciam dos outros itens do Ativo. Observe-se como esses aspectos podem ser evidenciados. Os *ativos monetários* representam: a) disponibilidade imediata – caixa, bancos e aplicações financeiras de pronto resgate; b) disponibilidade em data futura – contas a receber, e c) valores a serem ressarcidos por lucros futuros da própria organização – despesas de exercícios seguintes. Os itens do almoxarifado encontram-se fora de qualquer uma dessas conceituações, uma vez que

o volume de caixa ou recursos líquidos a ser gerado por sua venda geralmente depende de expectativas quanto a variações futuras de preços; mas, mesmo quando os preços podem ser previstos com precisão, o momento de ocorrência dos recebimentos futuros também pode ser incerto (HENDRIKSEN e BREDÁ, 1999, p. 352).

1. CONCEITOS

Nas empresas industriais, comerciais e de atividades agropecuárias – isto é, em todas as empresas, exceto aquelas que se dedicam exclusivamente à prestação de serviços, onde não há a utilização de matérias-primas e produtos – os estoques têm dois aspectos fundamentais, embora que conflitantes entre si. Primeiro, representam bens da empresa, ativos circulantes, disponíveis e necessários para a efetivação dos negócios, de tal forma que sem estoques, essas organizações não teriam meios para realizar vendas e, conseqüentemente, obter faturamento. O outro ângulo relacionado aos estoques é que eles têm significativo reflexo na situação financeira das empresas.

O conflito de posições de gerenciamento é inevitável. E o fato

curioso é que esse conflito é saudável e deve ser incentivado. Por um lado, a maximização dos níveis de estoques é justificada por aqueles que os vêem como elementos preponderantes na geração de recursos para a organização, pois são eles que atendem à demanda interna por matérias-primas fornecidas por terceiros, ao mesmo tempo em que satisfazem a procura externa por produtos acabados fornecidos pela empresa, tudo isso em cenários de incertezas e flutuações constantes dessas mesmas demandas, de modo que a falta de itens podem afetar a produtividade, o faturamento e os lucros. Por outro lado, outros administradores analisam o problema com outra visão e advogam a sua minimização, alegando que os itens parados nos estoques não agregam valor aos produtos, que são encarecidos pelos custos da manutenção física (seguro, guarda, segurança e controle), além dos custos meramente financeiros; estes, causados pelo emprego de recursos escassos na compra dos produtos estocados, sem retorno em tempo hábil. Há, ainda, que se considerar os riscos de encalhe, danificação e defasagem tecnológica.

Assim, não se pode entender o conceito moderno de estoque, sem se entender as várias facetas dessa categoria e sua interdependência com outros fatores, tais como: o desenvolvimento de novos produtos, tecnologia de produção, processamento da produção, análises mercadológicas, logística de compras, logística de vendas etc. A interação desses aspectos com o condicionante financeiro fecha o ciclo da imbricação do fator estoque com esses outros elementos que compõem a empresa.

Os estoques devem ser considerados sob cinco conceitos: legal, fiscal, financeiro, contábil e gerencial.

A) CONCEITO LEGAL

Segundo a Lei das Sociedades Anônimas, no seu Artigo 183:



No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

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

§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo, considera-se valor de mercado:

a) das matérias-primas e dos bens do almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado.

Muito embora a Lei 6.404/1976 seja voltada às empresas do tipo sociedade anônima, ela é também aplicável aos demais tipos de organizações, até pelo parâmetro de boa técnica que apresenta. No caso específico das sociedades limitadas, o Artigo 18º do Decreto 3.708/1919, estabelece que: *“São observadas quando às sociedades por quotas de responsabilidade limitada, no que não for regulado no estatuto social e, na parte aplicável, as disposições da lei das sociedades anônimas”*.

b) CONCEITO FISCAL

No que diz respeito ao aspecto fiscal, via de regra, a Receita Federal tem reeditado os mesmo critérios para a avaliação de estoques. Assim, o Regulamento do Imposto de Renda tem estabelecido que, ao final de cada período de apuração do imposto, a pessoa jurídica deverá promover o levantamento e avaliação dos seus estoques, observando que as matérias-primas e os bens em almoxarifado sejam avaliados pelo custo de aquisição e, os produtos em fabricação e acabados, sejam avaliados pelo custo de produção.

Se a empresa mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados. O RIR considera sistemas de contabilização de custo, integrados e coordenados com o restante da escrituração, aqueles que sejam apoiados em valores originados de escrituração contábil (matéria-prima, mão-de-obra direta, custos gerais de fabricação) e que permitam sua determinação contábil. Ao fim de cada mês, esses valores devem estar apoiados em livros auxiliares, fichas, folhas contínuas, ou mapas de apropriação ou rateio e coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal. Devem, ainda, permitir avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período de apropriação dos resultados, segundo os custos efetivamente incorridos.

O Regulamento estabelece, ainda, que o valor dos bens existentes no encerramento do período de apuração seja o custo médio dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente, ou que a avaliação seja efetuada com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro. Se a escrituração não satisfizer essas exigências, os estoques deverão ser avaliados da seguinte forma: a) os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período de apuração, ou em 80% do valor dos produtos acabados, b) os dos produtos acabados, em 70% do maior preço de venda no período de apuração. Para aplicação desse critério, o valor dos produtos acabados deverá ser determinado tomando-se por base o preço de venda, sem exclusão de qualquer parcela a título de imposto e ser reconhecido na escrituração comercial. Já os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos poderão ser avaliados pelos preços correntes de mercado, conforme as práticas usuais em cada tipo de atividade.

O Fisco não reconhece como válidas reduções globais de valores inventariados, nem formação de reservas ou provisões para fazer



face à sua desvalorização, deduções de valor por depreciações estimadas ou mediante provisões para oscilação de preços, manutenção de estoques básicos ou nominais a preços constantes ou nominais, bem como, despesa com provisão mediante ajuste para o valor de mercado, se este for menor, do que o custo de aquisição ou produção dos bens existentes na data do balanço.

c) CONCEITO FINANCEIRO

Do ponto de vista financeiro, os estoques são vistos, ao mesmo tempo, como necessários *“ao funcionamento dos processos de produção e venda”* e como fator que *“exige o comprometimento de recursos que a empresa poderia aplicar em outras alternativas rentáveis”* (GITMAN, 1997, p. 713 e 714). Daí o porquê da necessidade das empresas dimensionarem o nível das quantidades ótimas de cada item de insumos e mercadorias a serem mantidos estocados. Se não considerado o caso muito especial de especulação financeira com os estoques – prática rara e desaconselhável em épocas de inflação desacelerada e de pouca expressão –, têm-se duas situações não recomendáveis: a) a manutenção de quantidades em estocagem acima do necessário acarreta um maior custo e impossibilita uma maior rentabilidade dos capitais utilizados pela empresa; b) estoques abaixo do nível necessário exigem comprar ou fabricar pequenos lotes em maior número de vezes, implicando em mais trabalho para o setor de compras, alteração na programação da produção, ajustes de máquinas etc., além do que, a empresa corre o risco de não dispor do insumo ou da mercadoria em momentos críticos, implicando na paralisação da produção ou mesmo das vendas.

O grande desafio para o setor financeiro está no fato de que os estoques precisam ser adquiridos antes da realização das vendas. Além do mais, não há certeza absoluta da realização das vendas

desses bens, a menos que se trate de produção ou aquisição com venda pré-estabelecida. Esses dois fatores tornam incertos quaisquer níveis preestabelecidos para os itens estocados. A melhor solução financeira seria aquela em que as vendas impulsionassem a produção e esta, por sua vez, motivasse as compras de insumos e produtos. Acontece que o movimento da realidade vai no contrafluxo dessa probabilidade. Daí o porquê de sempre os estoques representarem um investimento financeiro de realização incerta. Cabe ao setor que cuida da administração financeira proporcionar meios para garantir as operações de produção e venda, porém, sem descuidar do controle dos níveis dos estoques. Em quaisquer condições, um nível de estoques acima do recomendável encarece o produto final da empresa, podendo reduzir resultados ou inviabilizar a presença de um ou mais produtos da organização no mercado (BRIGHAM, 1999, p. 577 a 579), abrindo brechas para que os concorrentes “roubem” seus clientes.

d) CONCEITO CONTÁBIL

O tratamento contábil dos estoques leva em consideração fatores que vão muito além da simples escrituração, do simples registro de entradas, saídas, quantidades, valores etc. Há que se considerar a classificação e a adequação dos registros, a constatação se os itens devem ou não ser considerados como estoques ou como bens de consumo, a propriedade e a posse etc. De forma geral, compõem a rubrica estoques (IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE, 2000, p. 101):

- 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 (fabrica 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.

Outro grande problema contábil com relação aos estoques refere-se a sua valorização. O estabelecimento do valor de qualquer bem ou direito é eminentemente uma questão de julgamento subjetivo. Entretanto, a contabilidade não pode se pautar por decisões intangíveis. O único caminho é seguir as prescrições legais, isto é, o da Lei das Sociedades Anônimas, Lei 6.404/76 (aplicáveis às sociedades de demais tipos) e do Regulamento do Imposto de Renda e, ainda, dos procedimentos técnicos que forem recomendáveis para se obter uma certeza – a maior possível – das quantidades e valores dos itens do almoxarifado, de forma que não haja divergência entre o estado físico dos bens e os registros.

Resta ainda solucionar a questão da avaliação dos insumos e produtos. Essa, a avaliação, pode ser efetuada com base no custo médio ponderado de todos os itens da mesma espécie, adquiridos ou produzidos durante o exercício. Considere-se, também, a possibilidade de uso dos sistemas FIFO (*first-in-first-out*), ou PEPS (*primeiro a entrar, primeiro a sair*), hipótese em que se concebe que os bens retirados do estoques sempre seriam os mais antigos, de forma que os itens registrados no Balanço seriam os mais novos

e, portanto, com valores mais atualizados.

Uma questão pouco analisada nos meios acadêmicos e pouco tratada na prática profissional e na própria legislação, diz respeito às mercadorias fungíveis, aquelas que se gastam facilmente ou que tenham alto percentual de perecibilidade. Esses estoques devem ser avaliados pelo valor de mercado, porém, computando-se os custos com suas respectivas quebras (perdas) por deterioração, obsolescência ou ocorrência de riscos não cobertos por seguro, desde que comprovadas por laudos de autoridades de segurança sanitária, certificado de perito (no caso de danos não cobertos por seguro) ou laudo de autoridade tributária competente à ocorrência.

Há, ainda, que se analisar as despesas que normalmente são incorporadas aos custos dos estoques e que não representam dispêndios com a sua aquisição. Nessa categoria estão incluídas as despesas com transporte, seguro, armazenamento, aluguel de prédios e instalações, taxas e armazenagem alfandegárias, além de outras mais. Alguns desses dispêndios podem ser considerados como custos administrativos – no elenco retro citado, por exemplo, seria questionável incorporar aluguel de prédio e taxas de *armazenagem alfandegária* aos custos de estoques. Isso porque só é recomendável adicionar despesas gerais e administrativas aos custos dos itens estocados, quando o ato ou fato representado pelas despesas estiver diretamente relacionado aos respectivos itens, adicionando-lhes valor ou evitando uma perda de valor.

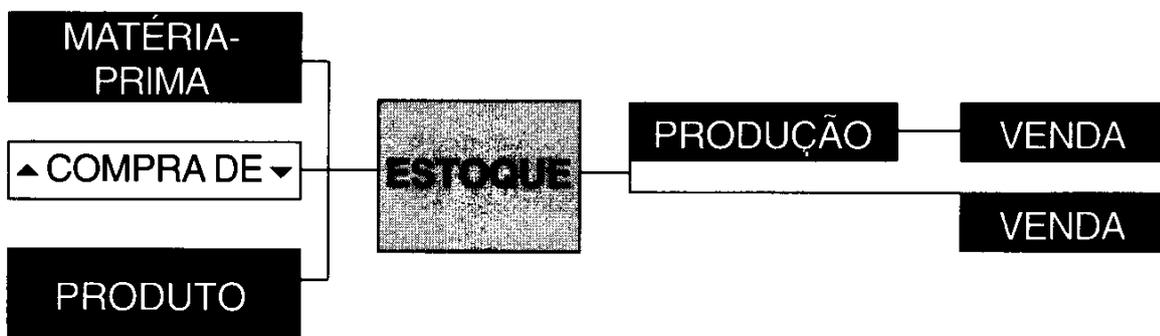
E) CONCEITO GERENCIAL

Apresentado de outra forma, o problema assume uma configuração que vai além das fases de produção-custo e venda-lucro. A problemática dos estoques envolve aspectos muito maiores e com faces múltiplas, que envolvem o recebimento de matérias-primas e mercadorias, sua classificação, armazenamento,



alimentação do sistema de controle de estoques, separação, acompanhamento de uso do material na produção (no caso de indústrias e empresas rurais), abastecimento da produção ou dos pontos de vendas e Auditoria de estoques.

Tudo isso tem por finalidade um melhor controle dos estoques, por meio de uma maior eficiência e uniformidade nas informações de gerenciamento. O efeito esperado é a redução de custos das operações de produção e comercialização, obtida pela maior disponibilidade do produto para venda imediata, o que agiliza o *pronto atendimento* ao cliente, resultando na sua fidelidade aos produtos da empresa e, conseqüentemente, a repetição de suas compras e a obtenção de lucros adicionais.



Somente se entende a importância dos estoques se estes forem colocados na sua dimensão correta: além dos aspectos quantitativos, qualificativos, financeiros e físicos, eles devem integrar a representação matricial do sistema de logística da empresa. Isto porque, os novos desafios do mercado globalizado exigem que os administradores façam uso das alternativas e das ferramentas

oferecidas pelas modernas técnicas de gerenciamento e de informação. A palavra “*logística*” integra atualmente o elenco dos termos em moda na administração, a ponto de a ela serem atribuídos vários significados, às vezes até conflitantes entre si. Entretanto, optamos pela definição dada pelo *Concil of Logistics Manegement*, segundo a qual:

Logística é o processo de planejar, implementar e controlar o fluxo e armazenagem, eficaz e eficiente em termos de custos, de matérias-primas, materiais em elaboração e produtos acabados, bem como as Informações correlatas, desde o ponto de origem até o ponto de consumo, com o propósito de atender às exigências dos clientes (ver quadro reto).

É sob essa ótica que se faz necessário aperfeiçoar técnicas que assegurem a disponibilidade de insumos e produto ao menor preço, na qualidade e na quantidade certas, no momento em que sejam necessários à produção ou à venda. Aqui se destaca o papel das funções **planejamento** e **controle**, relacionadas aos estoques.

Os estoques podem ser entendidos de ângulos diferentes. Primeiro, eles podem assumir o papel regulador do fluxo, amenizando os efeitos das flutuações da oferta e da demanda (externas e internas), nas operações e nos resultados da empresa. Para isso a organização precisa está adequada ao seu mercado, considerando fornecedores e compradores, dimensionando corretamente os itens de uso (matérias-primas e outros insumos) e de venda (produtos acabados ou de revenda). Depois, os estoques devem ser organizados de forma a poder enfrentar riscos conjunturais, relacionados com variações de curto prazo na atividade produtiva ou nos preços dos materiais. Esses riscos relacionam-se com a possibilidade de falta do insumo, pela impossibilidade do fornecedor dar continuidade ao fluxo do seu abastecimento. Por último, os estoques podem assumir a função de *ativos financeiros*. Isso ocorre quando a empresa trabalha com produtos sazonais,



que têm preços baixos nas épocas de safra e preços altos nos períodos de entressafra. Entendidos esses aspectos, há que se voltar às funções planejamento e controle.

O planejamento exige uma série de medidas que devem integrar uma política para os estoques, entre as quais: identificação dos itens de maior rotatividade (de uso constante) e dos itens de segurança (que apresenta dificuldade para reposição), estabelecimento de estratégia de dimensionamento (por quantidade e qualidade) dos itens em estoques, definição dos níveis de disponibilidade e de tolerância, definição dos lotes econômicos de compra ou produção, análise dos planos de contingências (compras ou fornecedores alternativos), plano de revisão periódica etc.

Por sua vez, o controle dos estoques deve considerar, entre outros, os seguintes aspectos: o comprometimento do capital de giro da empresa com a “*função estocagem*”, o atendimento aos setores produtivos e de venda, a interrupção ocasional nesse atendimento e a justificativa dessa falha (quando houver), a evidência de erros na projeção de demanda projetada (interna ou externa), a possibilidade de ocorrência de *faltas críticas*, o acompanhamento do giro dos diferentes itens de rotatividade e de segurança, a confiabilidade dos saldos dos registros contábeis e extracontábeis, o expurgo dos itens não vendáveis (materias e produções danificadas, fora de linha e obsoletos tecnologicamente) etc.

2. DIMENSIONAMENTO DOS ESTOQUES

Aqui não se tem o objetivo final de apresentar as fórmulas ou de ensinar o dimensionamento ótimo dos níveis dos estoques. Se o assunto é abordado o é somente para destacar a sua importância, a sua relevância, nas empresas dos setores primário e secundário e algumas do setor terciário. Mesmo feita essa ressalva, há que se

sugerir algumas soluções práticas, considerando-se os três aspectos principais da questão: rotatividade dos itens estocados, quantidades economicamente indicadas para compra e estoques mínimos recomendáveis. A análise desses três elementos é que pode indicar a posição ótima dos estoques, em termos de quantidade e custos. Partindo-se do princípio de que existe um custo para cada lote de materiais adquiridos e um custo de armazenagem, que independe de quantidade, tem-se o conceito de *lote econômico*, que nada mais é do que a quantidade que minimiza a soma desses dois custos. Ao se fixar os parâmetros para esses dois custos, é possível determinar o custo de gerenciamento dos estoques. A teoria do *lote econômico* é, ainda, a base para outras decisões administrativas, como, por exemplo, a que fixa o nível máximo de estoque (GITMAN, 1997, p. 112, 717 a 719; ROSS et al, 1995, p. 51, 538 e 539).

A) GIRO DOS ESTOQUES

O giro dos estoques mede a atividade ou a rotatividade dos estoques da empresa, em um determinado período. Ele é calculado utilizando-se o saldo da conta Custo dos Produtos Vendidos, dividido pelo saldo médio da rubrica Estoques. Se realizado pelo saldo geral da conta Estoques, evidencia quantas vezes, no período, houve a renovação (entradas e saídas) de todos os itens do almoxarifado. Se, por outro lado, tomar-se por base o saldo de um determinado item e se o dividir pelos custos dos itens da mesma natureza vendidos, mostra quantas vezes no período houve a renovação daquele mesmo item. A fórmula é simples:

$$G = \text{CMV} / \text{SME} = n^{\circ} \text{ de giro dos estoques.}$$

Onde:

$$G = \text{Giro dos estoques.}$$



CMV = Custo das mercadorias vendidas.

SME = Saldo médio dos estoques.

A rotatividade dos estoques também pode ser calculada em termos de número de dias. O cálculo pode ser efetuado tomando-se todo os itens dos estoques ou somente a posição individual de cada um deles. A fórmula assume a seguinte configuração:

$$G = 360 / (CMV / SME) = n^{\circ} \text{ de dias de permanência}$$

Assim, a rotatividade dos estoques evidencia o numero de dias que decorre entre o recebimento e registro da matéria-prima ou mercadoria, no almoxarifado, e a data da sua saída, ou por requisição para a elaboração de produtos ou por venda.

b) LOTES ECONÔMICOS

Um dos grandes problemas da gestão de estoques é estabelecer o que comprar ou fabricar de cada vez. A solução desse dimensionamento é que vai indicar o quanto deve ser adquirido ou elaborado pela empresa, para fazer face as suas necessidades de produção e/ou venda, dentro dos menores custos financeiros e administrativos. É essa a quantidade (e esse o valor) que é mais conveniente para a empresa obter periodicamente, otimizando os custos.

O conceito de *lote econômico* é justamente estabelecer a quantidade de unidades que deve ser comprada aos fornecedores ou fabricada em cada período, de maneira que a empresa obtenha o menor custo com a aquisição e com o armazenamento das unidades que passam a compor seus estoques. O objetivo básico que se busca ao determinar o lote econômico é redução de custos, obtendo-se respostas para as pergunta: Quanto adquirir? Quando adquirir?

Para determinar o lote econômico tem-se que, em primeiro lugar,

identificar os custos associados aos itens estocados. Entre eles os custos de:

- Colocação do pedido, ou seja, a mão-de-obra envolvida na preparação do pedido, o tempo de uso dos computadores, a burocracia de aprovação etc. Este é um valor fixo, qualquer que seja a quantidade do lote, pois essa função não é afetada pelo aspecto quantitativo da compra ou produção.
- Manutenção dos estoques, que estão diretamente relacionados com o seu volume. Quanto maior o volume, maior o custo e vice-versa. Além dos custos administrativos e financeiros, há outros provocados por perda, roubo, obsolescência e danificação.
- Custos do não atendimento ao cliente é um tipo de custo intangível. Ocorre quando a empresa, por falta de estoque, não pode atender a um pedido. Nesse caso, além da perda do lucro da venda, ainda podem ocorrer duas situações. Se a empresa trabalha por encomenda, o cliente espera para ser atendido, mas no futuro pode não voltar a comprar na organização. Quando se trata de venda não cativa, perde-se a venda e se pode perder o cliente.
- Superdimensionamento, que são aqueles causados por deterioração, obsolescência, perecibilidade e inutilização de itens do almoxarifado.

Para resolver esses problemas é que são estabelecidos os lotes econômicos de aquisição. Há várias formulas. Uma das mais simples tem os seguintes componentes:

$$q = (2.Q.P/c.i)^{1/2}$$

Onde:

Q = Consumo do período.

P = Custo de aquisição ou fabricação.

c = Custo unitário da peça.

i = Custo de tendência (calculado em forma de taxa).



Esta fórmula é deduzida da seguinte maneira:

Custo de tendência: $(q/2) \cdot c.i$, sendo $q/2$ o estoque médio.

Custo de aquisição ou produção: $(Q/q) \cdot P$, sendo Q/q o número de compras ou produção.

Custo total = custo de tendência + custo de aquisição ou produção.

Isso faz com que o ponto mínimo tenha o mesmo nível que:

Custo de tendência = Custo de aquisição ou produção.

A partir desta igualdade:

$$(q/2) \cdot c.i = (Q/q) \cdot P$$

Ou então:

$$q = q \cdot (q/c) \cdot (P/i)$$

A partir deste lote econômico, pode-se calcular:

Número de compras: $N = Q/q = \text{consumo do período} / \text{lote econômico}$.

Frequência de compras. $Fr = 365 / \text{número de compras}$.

b) Estoques mínimos

A adoção da política de **estoques mínimos** é uma forma de se atender às necessidades de produção e venda e, ao mesmo tempo, levar em consideração as condições financeiras da empresas. Isso determina a seguinte fórmula:

$$E_m = E_R + dt$$

Onde:

E_R = Estoque de reserva.

d = Tempo médio para uso ou venda, em dias.

t = Tempo médio de espera para reposição, em dias.



Tradução de Arthur Ridolfo Neto et al. 7. ed. São Paulo: Harbra, 1997.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van Breda. *Teoria da contabilidade*. Tradução de Antonio Zonatto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ação*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

ZACCARELLI, Sérgio Baptista. *Programação e controle da produção*. 5. ed. São Paulo: Pioneira, 1979.

CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A AUDITORIA DE ESTOQUES

Tomislav R. Femenick

Um bom planejamento de Auditoria de estoques deve ser centrado em dois pólos principais, a saber: a exatidão dos valores registrados nas contas do grupo Estoques e a adequação dos controles internos. Para que se possa alcançar esses objetivos, o Auditor deve ter ciência da amplitude e complexidade de seu trabalho, cujo resultado deve determinar a exatidão dos valores apresentados no Balanço Patrimonial, representando materiais e produtos da empresa auditada, estocados em armazéns da companhia, em poder de terceiros e em trânsito.

É, ainda, de sua responsabilidade que esses itens tenham sido avaliados de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade (aplicados consistentemente durante o período e com relação ao exercício anterior), além de avaliados a preço de custo ou mercado, dos dois, o menor. Para que isso ocorra, as listagens de inventários devem ter sido corretamente compiladas, somadas e sumarizadas, estando o total adequadamente refletido no balanço, registrando todos os itens em condições de venda.

Assim, a amplitude do escopo de trabalho do Auditor



Independente deve contemplar um amplo elenco de atividades – que inclui planos de ação, programação de prazos, realização de exames, testes, circularizações, verificações, confirmações, cálculos, análises etc. –, a serem realizados em vários setores e funções da empresa auditada, com ações tão diversas (entre outras) como as que são apresentadas a seguir:

- Elaborar o Planejamento de Auditoria, especificamente voltado para as áreas envolvidas com os estoques.
- Identificar os pontos a serem verificados pelos Auditores.
- Estabelecer, em comum acordo com a gerência da empresa auditada, a época da verificação e levantamento dos estoques.
- Considerar a possibilidade de ocorrências de fraudes e roubos.
- Elaborar os “Questionários de Avaliação dos Controles Internos”, especialmente desenvolvidos para o cliente.
- Examinar os livros de Inventário e de Registros de Estoque.
- Examinar os controles e registros, verificando os somatórios dos lançamentos contábeis e extracontábeis.
- Comparar os registros de inventário com as contas do Razão.
- Aplicar testes que comprovem a existência física dos itens dos estoques.
- Acompanhar o inventário.
- Testar os procedimentos dos ciclos de compra e de venda.
- Testar os procedimentos de encerramento do exercício.
- Verificar os controles de materiais de terceiros, consignados à empresa auditada.
- Verificar os controles de materiais da empresa auditada, consignados a terceiros.
- Comprovar, diretamente, a existência física dos itens dos estoques.
- Verificar os controles de materiais da empresa em poder de terceiros, para reparos, complementação etc.
- Verificar os controles de materiais de terceiros em poder da empresa, para reparos, complementação etc.

- Confirmar, por circularização, os saldos de mercadorias existentes em armazéns gerais e em armazéns alfandegados.
- Analisar o sistema de classificação dos estoques.
- Verificar se há materiais obsoletos, compondo os itens dos estoques.
- Levantar o quociente de rotação de estoques.
- Examinar os controles de retalhos, sobras e resíduos.
- Examinar a cobertura de seguros, para os bens estocados.
- Verificar os controles de materiais em trânsito, examinando valores e quantidades.
- Examinar as rotinas internas de armazenamento.
- Comparar os elementos substanciais de controle de compras.
- Examinar os controles de transportes e recebimento de mercadorias.
- Verificar os registros de compras, inventário, Faturas e Razão.
- Examinar os registros de devoluções.
- Fazer sondagens diretas de preços de compra, visando evidenciar fraudes.
- Examinar Faturas e Notas Fiscais de fornecedores, visando evidenciar fraudes.
- Verificar as mercadorias e produtos já vendidos e não entregues.

1. VERIFICAÇÃO DAS TRANSAÇÕES

Nos exames e verificações dos registros dos estoques, o Auditor deve ter como objetivo a apuração da origem e natureza dos fatos que provocaram os lançamentos, bem como, as características gerais dos bens que compõem o grupo Estoques.

Segundo Crepaldi (2000, p. 352):

Um procedimento que as Normas de Auditoria dão como norma de Auditoria geralmente aceita, é a



observação dos estoques. Esse procedimento ajuda os Auditores a atingirem vários objetivos, inclusive aqueles relativos à propriedade, quantidade, existência real e possibilidade de venda. Uma observação bem feita do estoque dar ao Auditor a certeza com relação às características físicas, quantitativas e qualificativas dos estoques.

Têm-se, então, três categorias de ocorrências para investigar: o saldo inicial do exercício, as adições e as baixas dadas como havidas durante o exercício em exame.

No primeiro caso, a constatação da veracidade do saldo inicial pode ser realizada pelo exame das posições dos controles contábeis (Razão, Livro de Inventários etc.) e, também, pela análise dos papéis de trabalhos da Auditoria do exercício anterior – papéis esses próprios ou de outros Auditores. A evidência das entradas exige procedimentos mais complexos, pois envolve o exame de todo o sistema de suprimento ao almoxarifado. Então, há que se investigar os métodos de pedidos internos de reposição de itens com saldo abaixo da média de segurança, as autorizações de compra, de cotações de preço, as emissões dos pedidos colocados junto aos fornecedores, a recepção das mercadorias compradas (incluindo o cotejamento da qualidade e quantidade, do preço e prazo etc., entre pedido e Nota Fiscal), os registros e a sistemática de guarda.

O exame das saídas dos estoques exige que o Auditor faça dois direcionamentos nos seus exames. No caso de vendas, ele deve examinar as transações em si e a emissão das respectivas Notas Fiscais, os pedidos de entrega, os registro de baixa nos controles internos e na Contabilidade, a saída das mercadorias dos depósitos e a entrada dos valores respectivos nas contas Caixa, Bancos, Cheque a Receber, Clientes, Duplicatas a Receber etc. Quando se tratar de pedidos de matérias-primas e outros insumos enviados ao setor de produção, o Auditor deve verificar as Requisições de Materiais, os registro de baixa nos controles internos e na Contabilidade. Aleatoriamente, o Auditor deve acompanhar o atendimento a algumas dessas requisições.

Outros procedimentos visam obter certeza quanto a alguns aspectos específicos à natureza dos estoques do cliente e da materialidade envolvida. Para se certificar das diferentes características dos itens estocados, o Auditor deve efetuar os seguintes procedimentos (ATTIE, 1998, p. 294 e 295):

- a) Exame físico e contagem de estoques de matérias-primas, outros insumos, produtos em elaboração e produtos acabados, cotejando-os com os registros dos controles internos.
- b) Confirmação, por circularização, de mercadorias de terceiros em poder da empresa auditada, mercadorias da empresa em poder de terceiros – por consignação ou não.
- c) Exame documental de contratos de compra ou venda, de Notas Fiscais de compra ou venda e dos Relatórios de Apropriação de materiais e de mão-de-obra, referentes ao processo produtivo.
- d) Confirmação das somas de contagem, dos cálculos das quantidades, dos preços unitários, dos cálculos dos impostos e da apropriação das despesas gerais de fabricação.
- e) Exame das contas do Razão, referentes a produtos acabados, importações em andamento, ordens de fabricação etc.
- f) Acompanhamento do *follow-up* das contagens físicas.
- g) Investigação da documentação de compra, das ordens de fabricação em processo, dos registros permanentes e dos *cut-offs* de compra e venda.
- h) Inquérito sobre as variações dos estoques, dos itens de baixo giro e das mercadorias obsoletas, danificadas etc.
- i) Correlação das compras com as entradas e das vendas com as baixa nos registros contábeis (e auxiliares) de estoques.
- j) Observação da classificação contábil adequada – individual, por subgrupo e por grupo de itens – e do respeito aos Princípios Fundamentais de Contabilidade.



2. INVENTÁRIO FÍSICO

A maior responsabilidade e, conseqüentemente, o trabalho do Auditor Independente de, maior alcance com relação aos estoques, está na sua participação na realização do inventário físico, quando são evidenciadas suas quantidades e os valores. Cabe, portanto, ao profissional de Auditoria observar o desenvolvimento do inventário físico em toda a sua amplitude, para poder certificar-se de que esse esteja corretamente registrado no Balanço Patrimonial. Para isso é necessário se inteirar das condições objetivas da empresa auditada, conhecendo os locais de guarda dos bens, o sistema de movimentação e os montantes relativos a cada subgrupo.

Muito embora seja de responsabilidade exclusiva da empresa, o Auditor deve participar de todas as fases relacionadas ao levantamento físico dos itens estocados. Os principais procedimentos de Auditoria iniciam-se com atividades prévias, as quais devem ser combinadas com a empresa. Essas providências se relacionam com o estabelecimento da data e do horário para a realização do inventário, quando as mercadorias devem estar adequadamente arrumadas e os relatórios de controles disponíveis. Os produtos acabados devem ser os primeiros a serem contados, seguidos pelas matérias-primas e outros insumos. Os produtos em fabricação devem ser os últimos a serem verificados.

Para que o inventário tenha êxito,⁷ este deve ser realizado por pessoal preparado e que tenha conhecimento de suas localização e características. Sendo assim, não há como não usar funcionários da própria empresa auditada, o que exige um maior cuidado por parte do Auditor. Daí porque, o Planejamento de Auditoria de Estoques e o Questionário de Avaliação dos Controles Internos, devem contemplar uma ampla gama de procedimentos, de forma a evitar falhas na contagem e garantir resultados confiáveis.

BIBLIOGRAFIA

ATTIE, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

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

PARTICIPAÇÃO DO AUDITOR NA ELABORAÇÃO DO PROJETO E NO LEVANTAMENTO DOS ESTOQUES

Tomislav R. Femenick

Ana Angélica da Escóssia Araújo

Antônio José de Andrade Júnior

Francisco Canindé de Andrade

Hélicon Apolônio da Câmara Galvão

Ludmylla Cristina Lima da Silva

Este Capítulo visa expor, sem ter a preocupação de esgotar a matéria, a importância da participação do Auditor Externo na elaboração do projeto de verificação dos estoques, nos seus exames, na contagem física dos itens e na realização do levantamento dos bens estocados. Para tanto, são expostas as fases e os elementos que compõem o processo de trabalho do Auditor, relativo à preparação dos exames e à própria contagem dos estoques, esta última, uma fase de exames indispensáveis e de detalhamento minucioso.

É apresentado, também, o método de elaboração do Planejamento de Auditoria de estoques, para o que é destacada a capacidade e a habilidade do profissional, pois o Auditor, nessa fase, terá que observar todos os setores da empresa onde possa haver movimentação de estoques. No que concerne ao levantamento dos estoques, busca-se demonstrar a importância

do profissional contábil na apuração dos valores registrados no Balanço Patrimonial e seus reflexos em outras rubricas dos demonstrativos contábeis.

1. PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

Todos os trabalhos de Auditoria têm que ser precedidos por uma fase, em que se planeja quando, como e onde devem ser realizados os exames, verificações e análises, qual a sua extensão e profundidade. Essa é a fase de *Planejamento da Auditoria*, prevista na Norma Brasileira de Contabilidade-T-11, no item 2.1. Nessa oportunidade o Auditor Independente deve considerar, entre outros fatores, as práticas e o sistema contábil de cliente, o volume das transações etc. porém, com mais acuidade, os elementos “relevância” e “risco de Auditoria”. Desse estudo é que deve nascer o Planejamento de Auditoria, documento que deverá conter os procedimentos que serão aplicados na empresa a ser auditada, “em termos de natureza, oportunidade e extensão”.

No caso específico de Auditoria dos estoques ou da parte do trabalho de Auditoria que envolva estoques, o planejamento deve incluir dois elementos essenciais: a relevância que os itens estocados têm na configuração econômico-financeira da empresa e os riscos que o Auditor assume ao opinar sobre o estado da Contabilidade da organização. Há outros fatores a se levar em conta, principalmente, aqueles relacionados com a própria natureza das funções relacionadas com registro, guarda, conservação etc. dos itens estocados.

1.1. A RELEVÂNCIA

Por relevância, entende-se a representatividade, o efeito que atos e fatos tenham sobre saldos, denominação, classificação ou



adequação das contas apresentadas e divulgadas pelos registros contábeis. Para esse fenômeno também é aplicado o termo *materialidade*. A relevância é o resultado comparativo que uma quantidade ou valor têm, quando os comparamos com os saldos contábeis do total de um subgrupo, grupo ou rubrica do Balanço Patrimonial. A materialidade também é encontrada no Demonstrativo do Resultado do Exercício, nos registros de receitas e despesas.

No caso específico dos Estoques, os seus registros podem ter reflexo material, tanto no Balanço Patrimonial, como no Demonstrativo do Resultado do Exercício. Se ocultadas as entrada, os saldos das contas Estoques e Fornecedores seriam diminuídos em igual quantidade. A outra opção seria manter inalteradas as rubricas Estoques e Caixa. Por sua vez, as contas de resultados também seriam registradas com valores menores, pelo não registro dos valores das vendas e das compras, o que também alteraria o lucro, antes e após a tributação (HOLMES, 1970, p., 19).

1.2. O risco

Risco de Auditoria seria a possibilidade de o Auditor emitir Parecer favorável sobre Demonstrações Contábeis tecnicamente incorretas, por erros, omissão ou má-fé. Segundo Jund (2004, p. 394 e 295), há algumas áreas relevantes de riscos para a Auditoria: a própria empresa auditada e suas operações; os riscos operacionais do cliente; os riscos operacionais de Auditoria; coordenações dos trabalhos com os Auditores internos e os relatórios emitidos pelos Auditores externos.

Observe-se separadamente cada um desses riscos.

A Empresa Auditada e suas Operações – Quanto maior o conhecimento que o Auditor obtiver sobre o histórico, atividades, operações, expectativas e planos futuros, localização e estrutura administrativa (entre outros), menor será o risco representado pela empresa auditada.

Riscos Operacionais do Cliente – A análise dos componentes significativos referentes aos controles internos, operações, administração, demonstrações e riscos financeiros (classificando-os em níveis diferentes de risco operacional-financeiro), torna o Auditor Independente menos vulnerável ao risco de Auditoria.

Riscos Operacionais de Auditoria – O Planejamento de Auditoria deve ser elaborado de forma a atender às características da empresa auditada, objetivando cobrir todas os exames necessários às circunstâncias específicas da sociedade, englobando todos os testes, exames, análise etc., de forma que o Auditor possa evidenciar e *“avaliar a eficiência, a eficácia e a economia na utilização de recursos”*.

Coordenações dos Trabalhos com os Auditores Internos – Quando o cliente dispõe de um departamento de Auditoria Interna, é recomendável que o Programa da Auditoria Independente inclua o trabalho cooperativo, mesmo levando em conta que *“o papel da Auditoria Interna em uma entidade é determinado pela administração, e seu objetivo principal difere daquele do Auditor Externo, que é incumbido de informação contábil. Não obstante, alguns dos meios utilizados para alcançarem seus objetivos são freqüentemente similares e, então, grande parte do trabalho do Auditor interno pode ser útil ao Auditor Externo, na determinação da natureza, cronologia e extensão de sus procedimentos”*. Para excluir o risco de erro, por casualidade, inépcia ou indução, todo o trabalho da Auditoria Interna deve ser supervisionado e analisado. Havendo dúvidas, o trabalho deverá ser refeito.

Relatórios Emitidos pelos Auditores Externos – Os riscos dos Auditores Externos ficam mais evidentes quando da emissão de relatórios. Há dois tipos de relatórios e de riscos. Se considerados os relatórios parciais e de procedimentos (os chamados relatórios de forma longa, ou *long-form report*), os riscos afetam parcialmente o Auditor, pois eles se destinam ao público interno da empresa: conselho de administração, diretoria, gerências etc. Porém, quando



se trata do relatório final de Auditoria, do Parecer dos Auditores Independentes, o risco desses profissionais é maximizado ao grau dos valores expressos pelas rubricas contábeis e à confiabilidade dos controles internos da entidade auditada.

2. PLANEJAMENTO DE AUDITORIA DE ESTOQUES

Sendo os estoques, por via de regra, um dos itens de maior importância na composição dos valores que interpretam o Ativo Circulante, eles representam direitos líquidos e certos da empresa, mesmo que de realização incerta quanto ao fator tempo. Por conseguinte, representam uma expressiva parcela do patrimônio da sociedade auditada. Se os valores registrados nas Demonstrações Contábeis não representarem fielmente os fatos da realidade objetiva, esses relatórios também não representarão a verdade contábil. Por isso é que a Auditoria sobre esses itens se reveste de uma importância ímpar. Daí deriva o cuidado com que o Auditor deve elaborar o Planejamento, o programa, de Auditoria para evidenciar as *quantidades* e os *valores* reais dos itens que compõem os Estoques das empresas por ele auditadas, considerando todas as etapas do trabalho, que compreendem a elaboração de projeto de contagem, levantamento e avaliação.

Para elaborar o Programa de Auditoria, o profissional contábil deve estar bem preparado e com a atenção inteiramente voltada para os setores da empresa que interagem na formação de quantidades, valores e saldos dos estoques, isto é, aqueles cujas operações resultam na formação, manutenção e redução dos bens que formam os estoques. Essas etapas devem ser examinadas com segurança e precisão, observados cada um dos processos de execução, acompanhamento e controle dos trabalhos, visto que o principal objetivo do Auditor é constatar a veracidade das suas

quantidades e dos seus valores. Nesta fase é de extrema importância que o Auditor esteja interado sobre as etapas de compra, armazenagem e venda, pois somente assim, será possível saber se há exatidão nos lançamentos contábeis.

Para isso, devem ser observados alguns aspectos do funcionamento e controle do setor de armazenamento, obtendo resposta para as seguintes perguntas:

- a) Como está organizado o departamento de almoxarifado?
- b) Quem é responsável pelo registro das entradas e saídas dos itens estocados?
- c) Como é organizado e quem é o responsável pelo registro permanente dos estoques?
- d) Como as matérias-primas e produtos são recebidos dos fornecedores?
- e) Como os produtos são despachados para os clientes?
- f) Como são realizados os lançamentos e registro das entradas, saídas e dos cálculos dos itens estocados?
- g) Como são evidenciadas a exatidão, atualização e conformidade dos saldos dos itens do estoque, de acordo com os requisitos da legislação tributária vigente?
- h) Quem é responsável pela boa manutenção física dos itens estocados?
- i) Dentro de suas funções normais, é usual a existência de bens de terceiros em poder da empresa?
- j) Ainda dentro de suas funções normais, é usual a existência de bens da empresa em poder de terceiros?

Dessa forma conclui-se que, na elaboração do Planejamento de Auditoria de Estoques, devem ser observadas as peculiaridades da empresa quanto aos setores que operam com a formação, manutenção e saída de estoque. Do contrário, os resultados obtidos



com o trabalho dos Auditores Independentes podem não corresponder à realidade da sociedade.

3. AMPLITUDE DO PLANEJAMENTO DA AUDITORIA DE ESTOQUES

Já foi dito que o Planejamento da Auditoria de Estoques deve chegar a todos os setores que estejam de alguma forma envolvidos com as operações de formação, manutenção e baixa no almoxarifado. Esse planejamento exige que o Auditor participe ativamente da elaboração desse projeto, cujas bases e pré-requisitos foram citados no item anterior, ficando evidente a necessidade de amplos conhecimentos do Auditor sobre o funcionamento da empresa auditada.

Essa fase do trabalho pode ser apresentada com a compreensão dos seguintes passos:

- a) Conhecimento do setor de estocagem da empresa auditada.
- b) Conhecimentos dos Controles Internos estabelecidos para os estoques da empresa.
- c) Conhecimento da **aplicação efetiva** desses controles internos.

A realização da Auditoria de Estoques implica, portanto, em conhecer quais os itens que formam a conta Estoques e como eles são registrados e controlados contabilmente. No primeiro caso, a composição da conta estoque somente deve conter um elenco de itens que representem bens necessários à produção ou à venda, conforme o objeto social a que se destina a empresa auditada. No último, deve existir subcontas destacadas para cada grupo de itens da mesma natureza. Matérias-Primas, Produtos para Revenda, Produtos em Fabricação, Produtos Acabados, Materiais de Embalagem e Material de Consumo e Peças de Reposição são exemplos típicos de subcontas.

Depois, o Auditor tem que voltar sua atenção para os controles de inventário, identificando se há registros individuais para:

- a) Todas as classes de itens.
- b) Mercadorias de terceiros em poder da empresa, por consignação ou não.
- c) Mercadorias de propriedade da empresa em poder de terceiros.
- d) Itens de consumo.
- e) Sucatas, materiais danificados, obsoletos e defasados.
- f) Quantidades e valor de custos para cada item.

Tão importante quanto esses aspectos é a verificação se há evidência da data das operações, das quantidades adquiridas, dos valores de aquisição, das quantidades saídas, dos valores das saídas e das reconciliações periodicamente procedidas, entre o estado físico e os registros contábeis de cada grupo e subgrupo de conta.

4. CONTAGEM E AVALIAÇÃO DOS ESTOQUES

A participação do Auditor nessa operação é indispensável, vez que a avaliação dos estoques deve ser realizada com a observação dos procedimentos técnicos recomendados, com o detalhamento minucioso de cada material, mesmo que existam semelhanças entre alguns deles. O Auditor deve, inclusive, visar quaisquer problemas que possam atingir a realização (venda) dos estoques; problemas esses relacionados com os ambientes interno e externo à empresa, isto é, eventuais perdas, ocasionadas pelo sistema de armazenamento ou pelo mercado.

Na execução de seus serviços o Auditor pode adotar vários procedimentos, porém o mais relevante é a contagem física. Entende-se como contagem física o meio pelo qual o Auditor se satisfaz quanto à existência efetiva dos estoques registrados. Ela é



necessária para assegurar que os registros contábeis refletem com propriedade a existência física. Entretanto, *a contagem física dos itens dos estoques é tarefa do pessoal da empresa, cabendo ao Auditor o acompanhar o inventário*. A execução de contagem, em base de testes, deve ser realizada tantas vezes quanto for necessário para que o Auditor se convença da exatidão ou divergência dos dados encontrados. Para tanto, o Auditor toma por base itens previamente selecionados, cujos exames devem ser realizados de modo a sintetizar o resultado que seria obtido se todos os itens fossem examinados.

A avaliação dos estoques, por sua vez, deve ser feita pelo valor de custo ou de mercado, sendo considerado sempre o de menor valor. Existem vários métodos de avaliação de estoques. Os mais comuns e conhecidos são o custo real, o custo médio, o sistema FIFO (*first-in-first-out*), ou PEPS (*primeiro a entrar, primeiro a sair*), etc. Ao Auditor cabe verificar qual o método de avaliação que é aplicado pela empresa e examinar se há uniformidade em relação ao exercício anterior e se este está condizente com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Mesmo obedecendo rigorosamente ao princípio da prudência administrativa e do conservadorismo, podem ser adotados vários critérios de avaliação. Esses critérios devem observar as peculiaridades da empresa, levando-se em consideração o grau de controle e organização que permitam economia de tempo e de trabalho ou, ainda, que seus resultados sejam demonstrados de forma adequada ou representativa.

5. PARTICIPAÇÃO DO AUDITOR NA CONTAGEM FÍSICA DOS ESTOQUES

Já foi dito, mas deve-se ressaltar que *a contagem física dos estoques é de responsabilidade única e direta da empresa auditada*. Entretanto é o meio mais seguro para o Auditor verificar a realidade

dos estoques, pois através dela se pode evidenciar se há correspondência entre o registro contábil e a existência física dos bens. Assim, embora caiba à empresa efetuar a contagem física, é responsabilidade do Auditor acompanhar e conferir os procedimentos de levantamento físico dos itens armazenados. As razões para o Auditor acompanhar o inventário são nítidas, haja vista a necessidade do mesmo verificar a veracidade da existência física dos estoques, ou seja, se os estoques estão sendo corretamente inventariados, evitando com isso a emissão de informações contábeis falsas e fraudulentas.

Para realizar o “tombamento” dos estoques, é importante que o Auditor Externo estabeleça, em comum acordo com a empresa auditada, a data para realização do inventário e com ela acerte alguns aspectos essenciais dos trabalhos do levantamento, inclusive as instruções para o inventário e o uso de etiquetas de verificação. Para tanto, deve sugerir medidas que otimizem o sistema de verificação e contagem, bem como, a identificação de itens por classes próprias, os testes por amostragem e os exames por completo (fixando cada caso), as confirmações do estoque em poder de terceiros ou de materiais de terceiros em poder da companhia, a elaboração de corte (*cut-off*) de entradas e saídas, a evidência de itens de baixo giro, de materiais invendáveis etc.

6. CONCLUSÃO

Este Capítulo procurou fazer um breve estudo acerca do papel do Auditor no processo de elaboração do Planejamento de Auditoria e sua participação no exame e no levantamento dos estoques da empresa auditada. Aqui está demonstrando, de modo sucinto, a importância de o Auditor Independente possuir habilidade para coletar dados da empresa contratante do seu trabalho, destacadamente sobre o sistema de estocagem, os controles



internos concernentes à matéria, de como estão organizados e representados os estoques na contabilidade, como os estoques são valorizados etc.

Procurou-se demonstrar que o Auditor deve:

- a) Dedicar extrema atenção e cuidado em todos os procedimentos que envolvem o levantamento de dados sobre a formação, manutenção e saída de estoques da empresa auditada.
- b) Deter um conhecimento amplo sobre os métodos de compra de matérias-primas e produtos, de armazenagem e de venda de bens do almoxarifado.

Esses cuidados são necessários posto que, o Auditor deverá, diante de suas conclusões, emitir Parecer sobre a representação contábil da empresa (incluído os Estoques), fazer constar das Notas Explicativas as distorções de pouca relevância ou, então, relatar em Relatório de Forma Longo, a necessidade de adoção de medidas tendentes a otimizar o sistema de controle dos estoques do cliente, possibilitando aos gestores da sociedade um melhor planejamento futuro.

Por julgar oportuno, salienta-se que, para se obter bons resultados em uma Auditoria de Estoques é necessário que o profissional tenha amplo conhecimento da teoria e da prática contábil e seja familiarizado com matérias de outras áreas de conhecimento como, por exemplo: Administração, Economia e a Legislação que rege a entidade auditada. Isso porque, muitos dos conhecimentos, obtidos nessas áreas, serão de considerável relevância para a eficácia dos procedimentos de verificação dos estoques.

BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria, um curso moderno e completo*. São Paulo: Atlas, 1996.

ATTIE, Willian. *Auditoria: Conceitos e Aplicações*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

HOLMES, Arthur W. *Principios basicos de Auditoria*. Tradução de Alfonso Vasseur Walls. 4. reimpressão, da 1. ed. México: Continental, 1970.

JUND, Sergio. *Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos; teoria e 700 questões*. 6. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

SINCRONISMO TEMPORAL NAS VERIFICAÇÕES DOS ESTOQUES, COM O USO DO “CUT-OFF”

Autor:

Alan Magalhães Amorim

Pesquisadores:

Fabrício Cláudio Motta de Andrade

Ilana do Nascimento Rego

Rogério Ferreira de Medeiros

Thiago Bessa de Magalhães Soares

Este Capítulo tem como foco abordar um assunto bastante importante da Contabilidade, porém, pouco discutido entre os estudiosos da área; o conceito de *cut-off*, ou simplesmente “corte”. O objetivo é fazer deste trabalho um ponto de apoio para alunos e profissionais de contabilidade, com o intuito de auxiliá-los em pesquisas científicas e na própria realização de trabalhos de Auditoria de estoque, onde esse procedimento é mais aplicado.

Outro ponto abordado e, talvez, o mais importante, é a frequência como que as empresas apresentam discrepância entre as quantidades e os valores dos seus estoques físicos e os valores dos registros contábeis. Essas diferenças ocorrem quando:

- a) Mercadorias tenham sido incluídas no estoque físico, sem que tenha havido a conseqüente contabilização da entrada.
- b) Vendas tenham sido realizadas, sem que tenha havido a conseqüente contabilização da saída.

Esses casos provocam aumento ou redução nos níveis de estocagem e nos resultados do exercício. Podem ter origem em imperícia profissional ou em ato consciente e proposital de indução ao erro. No primeiro caso, as entradas e saídas dos bens provocam erros de contabilização pelo fato desta ter acontecido em períodos inadequados. Este seria um típico erro de Controles Internos dos estoques, que contraria o Princípio da Competência, um dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. No outro, o objetivo é provocar uma alavancagem ou redução nos lucros da entidade, por meio da chamada fraude de interrupção ou antecipação de lançamentos, com o uso intencional de processos que escamoteiam os custos dos produtos vendidos (menor custos, maior lucro) ou que consignam os custos de produtos ainda não comercializados (maior custo, menor lucro).

Daí porque este estudo trata da Auditoria de estoque em geral, porém direcionado para o uso do sistema de “corte” temporal, o método que utiliza o *cut-off*.

1. CONCEITOS

Um dos exemplos mais claros que temos de *cut-off* em qualquer empresa, seja ela com fins lucrativos ou não, é o próprio Balanço Patrimonial. O encerramento de um Balanço consiste em um corte temporal, efetuado no final do último dia do exercício contábil, quando há uma parada nos registros, objetivando apurar os saldos das contas naquele momento. Para a Contabilidade, o *cut-off* visa identificar a correta contabilização das transações, em seus períodos de competência.

Nas verificações dos estoques, entende-se por *cut-off* o corte temporal de todas as operações de entrada e saída de matérias-primas e produtos em uma determinada data, geralmente o dia que antecede a contagem física dos bens existentes no almoxarifado.



Para isso, devem ser evidenciados os últimos registros havidos, identificando-se os documentos internos e externos que os originaram, elemento essencial para que seja possível efetuar a contagem correta dos bens estocados. Com a aplicação do conceito de *cut-off*, tem-se o registro de todas as mercadorias recebidas (incluindo as mercadorias em trânsito) e de todos os itens saídos, até o final da data estabelecida. A correta aplicação desse sistema evita possíveis divergências de contabilização.

Nos estoques podem existir mercadorias, produtos acabados, produtos semi-acabados, matérias-primas, materiais de consumo e materiais diversos que podem influenciar diretamente na apuração do lucro ou prejuízo. *“Avaliando-se a mais ou menos os estoques, formam-se renditos fictícios”* (SÁ, 2002, p. 327). Pode-se afirmar que: diminuído o valor do estoque, surgirá um prejuízo; aumentado, aparecerá um lucro.

Os erros cometidos na contabilização dos estoques podem ser de várias maneiras, entretanto, os mais comuns são os propositais e os que se originam no desconhecimento das normas de avaliação. Em ambos os casos, o emprego do sistema de *cut-off*, quando da contagem física dos bens, evidencia e elimina as incorreções.

2. CONSIDERAÇÕES SOBRE A AUDITORIA DOS ESTOQUES

Antes de qualquer atuação de Auditoria, para a realização do trabalho de verificação nos estoques é necessário fazer um planejamento detalhado de todo o processo de operação do serviço. Um planejamento bem elaborado oferece ao Auditor toda a estrutura para o seu trabalho, detalhando com clareza o tempo e os direcionamentos necessários à sua execução. Com isso o Auditor deve obter segurança para a realização dos exames, evidências e análises. No caso específico da Auditoria de estoque, o planejamento deve ser elaborado com base no conhecimento do ambiente onde

será feita a Auditoria. Para isso o Auditor deve conseguir informações que incluem fatores como:

Aspecto físico e segurança – O local (ou os locais) onde estão localizados os itens dos estoques e se existem sistemas adequados de segurança contra roubos, fraudes e desgaste das mercadorias.

Tipo de mercadoria e quais os itens que serão auditados – Para isso o Auditor deve obter uma listagem com a discriminação dos bens, separando matéria-prima básica, outros insumos, produtos em elaboração, produtos acabados, materiais para revenda etc.

Controle interno – Como cada empresa possui Controles Internos de acordo com a materialidade e os itens que compõem seus estoques, o Auditor deve conseguir um exemplar das normas que estabelecem esses controles. Se não houver normas escritas, deve fazer um roteiro dos procedimentos habituais da empresa auditada com relação aos estoques – recomenda-se que seja elaborado um fluxograma dos procedimentos. Uma vez identificados os controle internos, cabe verificar se eles estão sendo efetivamente aplicados.

Outros pontos importantes para o planejamento da Auditoria de estoques são o detalhamento do escopo do trabalho a ser realizado, como ele deve ser executado, a formação da equipe que auxiliará o Auditor, os elementos de logística necessários, a previsão de custos adicionais de locomoção, acomodação e alimentação de pessoal etc. Não menos importante é a fixação da data em que deve ser realizado o inventário e o período de tempo em que devem ser executados os exames dos itens estocados. Em alguns casos muito específicos, o Auditor pode buscar a colaboração de profissionais em outras áreas, visando a uma melhor execução do trabalho.

3. AUDITORIA DE ESTOQUE E *CUT-OFF*

Para se entender o sistema de auditoria que se utilizada desse método, é importante se compreender o significado do termo inglês



cut-off, cuja tradução para o Português, é: “parada”, “paralisação”, “pausa”, “corte”, “interrupção”. Estas palavras bem representam o conceito utilizado pelos sistemas que usam o *cut-off*, para a realização de inventário. Segundo Franco e Marra (2000, p. 397):

o corte consiste em determinar o momento em que os registros contábeis auxiliares, bem como os documentos com eles relacionados, refletem o levantamento do inventário. Assim, o que estiver registrado até aquele momento deverá ser incluído no inventário; o que vier a ser registrado depois será excluído. Escolhida a data, e estando os registros rigorosamente em dia, verifica-se a última anotação constante dos registros, a qual indicará os materiais que, até ali, farão parte do inventário.

Para se assegurar de que não existam valores correspondentes a atos e fatos ocorridos em datas posteriores à data do inventário, o Auditor deve tomar as seguintes providências:

- Acertar com a empresa o momento em que os controles extracontábeis auxiliares e os documentos contábeis a eles relacionados reflitam o valor dos estoques.
- Assegurar-se de que as aquisições ou vendas de bens do estoque, acontecidas após essa data, não estejam lançados nos controles extracontábeis auxiliares, nos documentos contábeis e no livro de inventário.
- Enviar pedido de informação a clientes, fornecedores e bancos, quanto a valores que possam ser relacionados à formação de estoques – duplicatas a pagar, duplicatas a receber, cheques em cobrança, financiamento para aquisição de matérias-primas etc.
- Confrontar as Notas Fiscais de vendas, emitidas até a data escolhida para o *cut-off*, com os respectivos registros de baixas dos itens vendidos nos controles auxiliares do

almoxarifado e com os respectivos lançamentos contábeis.

- Confrontar as Notas Fiscais de fornecedores, cujas mercadorias foram recebidas ou estavam em trânsito até a data escolhida para o *cut-off*, com os respectivos registros de entrada dos itens comprados nos controles auxiliares do almoxarifado e com os respectivos lançamentos contábeis.
- Verificar se não há mercadorias já faturadas, mas não entregue aos clientes.
- Verificar se não há mercadorias recebidas de fornecedores, cujas Faturas ainda não foram lançadas nos controles extracontábeis auxiliares e nos registros contábeis.

Quando há divergência entre o resultado do inventário e os registros, ao término da contagem dos estoques o Auditor obtém resultados que evidenciam o “valor de desvio”, com o emprego das seguintes fórmulas:

a) Saldo físico dos estoques, na data do inventário.

Saldo do levantamento dos estoques + Entradas até contagem
- Saídas até contagem = Saldo físico do inventário na data do *cut-off*.

b) Valor do desvio

Saldo Contábil - Saldo físico na data do *cut-off* = Valor de desvio

O levantamento do inventário com o uso do *cut-off* dá ao Auditor a segurança de conformidade entre os registros contábeis e o estado físico dos estoques. O objetivo é contabilizar corretamente as transações, de acordo com o período escolhido pelo Auditor.

Vale salientar que o dia escolhido para a realização do corte deverá ser aquele em que houver a menor movimentação de estoque da empresa, se possível, um feriado prolongado ou algum evento que venha a ser favorável ao trabalho. Caso isso não seja possível, geralmente são apostos carimbos na documentação, identificando “antes do inventário” e “depois do inventário”.



É indispensável para o Auditor, fazer anotações dos últimos registros efetuados antes e após o “corte” (por exemplo, cinco dias antes e cinco dias depois), com o intuito de verificar, concretamente, se o inventário incluiu todos os materiais de propriedade da empresa e se não há bens já vendidos ou de terceiros, compondo os saldos de Estoques. Esse tipo de verificação deve cobrir todos os materiais existentes na empresa, inclusive aqueles ditos de uso interno, como, por exemplo, almoxarifado, área de produção, de expedição e outras desse gênero. Sem essas investigações, pode haver *duplicidade de valores* nas demonstrações contábeis, o que poderá comprometer todo o trabalho do Auditor.

Dessa forma o *cut-off* evidencia a natureza dos registros da empresa, testa seus procedimentos e seu *modus operandi*, enfim, é o teste da veracidade dos lançamentos contábeis no grupo de contas Estoques, em um determinado período de tempo. O grande benefício é a revelação de possíveis erros de Controles Internos e de contabilização, seja por esquecimento, desorganização ou, até mesmo, por tentativa de fraudar ou esconder informações, por parte de funcionários de um determinado setor, ou ainda, da própria diretoria da entidade auditada.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando que na grande maioria das empresas ocorrem discrepâncias e divergências – algumas vezes bastante consideráveis – entre o estoque físico e os seus registros contábeis, diferenças estas que acontecem por esquecimento, falta de controle, erro na contabilização, entre outras causas, e que seus administradores devem ter interesse em compatibilizar esses saldos.

Considerando que o *cut-off* faz a divisão de períodos de contabilização do inventário dos estoques, ou seja, faz a identificação correta da contabilização com o movimento físico em seus períodos de competência.

Considerando que, ao inspecionar os estoques reais (com base na contagem efetuada) e confrontá-los com os estoques declarados nos registros contábeis, a Auditoria evidência todas as entradas até ao momento da contagem, todas as saídas (igualmente até ao momento da contagem) e obtém o “valor de desvio” que deve ser acrescido ou reduzido nos registros contábeis.

Considerando que são os profissionais de Auditoria os mais indicados para corrigir essas distorções.

Pode-se dizer que as Auditorias realizadas com o uso do *cut-off* eliminam ou diminuem a diferença existente entre essas movimentações e seus respectivos registros, isto é, faz com que todo o estoque esteja perfeitamente contabilizado – e vice-versa.

Deve-se destacar que utilização do *cut-off* na verificação das contas dos itens estocados tem por fim, principalmente, fazer a verificação da observância do Princípio da Competência. A Resolução 750/1993 do CFC, no seu Artigo 9º, diz: “*As receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento*”.

BIBLIOGRAFIA

ATTIE, William. *Auditoria: Conceitos e aplicações*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1984.

CAVALCANTE, Almeida Marcelo. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

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

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. São Paulo: Atlas. 2000.



HOLMES, Arthur W. *Auditoria: princípios y procedimientos*. Tradução de Alfonso Vasseur Walls. 5. ed. México: Hispano Americana. 1972.

MAUTZ, Robert Kuhn. *Princípios de Auditoria*. Tradução de Hilário Franco, São Paulo: Atlas. 1975.

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

PRINCÍPIOS E TÉCNICAS USADOS NA CONTAGEM DE ESTOQUES

*Tomislav R. Femenick
Ariadna Mariana Silva Correia
Celyanne da Silva Bezerra
Daniela Rodrigues Ramalho
Leandro Lúcio Cavalcante Viana*

Os estoques formam um grupo de contas onde são registrados itens tais como: matérias-primas, produtos em fabricação, produtos acabados e mercadorias para revenda, itens que são alvo das mais variadas formas de irregularidades, desvios e deterioração. Neste Capítulo são apresentadas algumas técnicas utilizadas para a contagem física desses itens, em data determinada, como integrantes dos trabalhos de Auditoria Externa.

A realização do inventário deve ser acompanhada pelo Auditor Independente, não só para que esse se assegure de que a contagem está sendo feita corretamente, mas, também, de que estão sendo contados *“todos os itens que devem ser inventariados e nenhum outro mais”*. Para isso são necessários alguns procedimentos apropriados, tais como:

- A contagem tem que ser feita integralmente ou por amostragem,



dependendo da materialidade, das circunstanciais e das condições objetivas do cliente.

- Não deve ser aceito, como parâmetro para a Auditoria Independente, o sistema de contagem rotativa – este só deve ser aceito em casos muito especiais.
- A contagem por amostragem deve ser realizada com acompanhamento integral – e só deve ser recomendada quando o Auditor tiver segurança da boa qualidade dos controles internos.

Observadas essas recomendações, a Auditoria de estoque tem condições de constatar se os itens estocados estão avaliados de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e a legislação concernente.

1. OBJETIVOS, PLANEJAMENTO E CONTROLES INTERNOS

1.1. OBJETIVOS

A finalidade primordial da Auditoria de Estoques é validar e legitimar os valores representativos das rubricas que envolvam itens como matérias-primas, insumos secundários, produtos em processamento, produtos acabados e mercadorias para revenda e outros, menos comuns, como mercadorias em trânsito, bens de terceiros em poder da empresa, bens da empresa em poder de terceiros, bens em consignação etc. É, ainda, objeto da Auditoria avaliar a qualidade, o nível e o efetivo uso dos Controles Internos, aplicados pela empresa aos bens que compõem o elenco do grupo Estoques.

Para atingir essas duas metas, a Auditoria externa faz uso de vários instrumentos de trabalho que, no caso, são técnicas de

exame, verificação, análise e evidência. Dentre elas, a contagem física é o melhor instrumento de verificação dos bens existentes em almoxarifado. Além do mais, a contagem proporciona ao Auditor condições para formar opinião sobre a existência física dos produtos examinados.

Entretanto, para isso, é necessário que se atenda a alguns procedimentos. Somente como exemplo, podem ser citados:

- Revisão dos controles internos.
- Testes por amostragem.
- Acompanhamento da contagem física.
- Exame dos critérios de avaliação dos estoques.
- Verificação se os registros de datas, preços e quantidades de compra (entrada) e venda (saída) de mercadorias estão corretos.

No caso específico da contagem física, o Auditor deve ter acuidade com os seguintes aspectos, verificando:

- A existência real dos estoques físicos e se os mesmos são de propriedade da empresa auditada e não de terceiros.
- Se não há bens da empresa não registrados contabilmente.
- Se os estoques estão apropriados à finalidade social da empresa. Por exemplo: não há por que um frigorífico possuir em estoque quantidade excessiva de pneus de bicicletas. Na dúvida, peça explicações à diretoria da organização auditada.
- Se existem condições reais de venda dos bens estocados. Há dois aspectos que podem criar condições que impeçam a realização dos bens do estoque: a) Problemas mercadológicos, pelos quais o Auditor não pode responder; b) Problemas causados pelo *estado* dos estoques (obsolescência, defeitos de fabricação, danos ou má conservação, defasagem tecnológica etc.), que devem ser relatados pelos Auditores.



- Se há divergências entre os estoques físicos, os controles extracontábeis e os registros contábeis. Se houver, o Auditor deve equacioná-las.

1.2. PLANEJAMENTO

O Planejamento da Auditoria de Estoques é utilizado para se estabelecer um certo número de procedimentos a serem aplicados aos registros contábeis da empresa, com o objetivo de verificar se seus registros representam adequadamente a situação neles evidenciados.

Toda e qualquer Auditoria ao ser iniciada deve ser cuidadosamente programada. Nessa fase de trabalho, o Auditor deve identificar quais os exames, as verificações e as análises que devem ser realizados, qual a sua extensão e profundidade, quando e como realizar essas tarefas, as quais devem ser previstas conforme o alcance visado pela própria Auditoria. Esse planejamento deve ser elaborado após um apurado estudo sobre a empresa contratante de seus serviços.

O passo seguinte é a preparação do documento Planejamento de Auditoria, que deve ser adequado às condições objetivas do trabalho e da entidade. Não é aconselhável elaborar um único programa, aplicável a todos os casos.

1.3. CONTROLE INTERNO

Antes que se inicie o processo de contagem física é necessário que se avalie o sistema de Controle Interno da empresa. O Auditor tem que fazer uma análise desses controles, estudo que servirá como base para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de Auditoria, considerando:

- Tamanho e complexidade das atividades e do sistema de estoques da empresa.

- Sistemas de informação contábil. Especialmente aqueles voltados para a contabilizações de matérias-primas, insumos secundários, bens em fabricação, produtos acabados, mercadorias para revenda etc.
- Áreas de risco de Auditoria, com relações aos bens estocados.
- Natureza da documentação relacionada com os estoques.
- Grau de envolvimento da Auditoria Interna com o controle dos estoques.

A análise dos Controles Internos deve evidenciar se eles têm condições de detectar situações perigosas, como:

- Se os estoques registrados como da empresa pertencem realmente a mesma.
- Se os bens já faturados (vendidos a clientes) e que ainda não foram entregues, não façam parte da contagem.
- Se bens de terceiros, apenas em consignação, não constam nos registros como pertencente à empresa auditada.
- Se os bens da empresa, em poder de terceiros, são controlados.
- Se os itens do estoque que são invendáveis ou danificados estão registrados como tal.
- Se os estoques estão em locais adequados e protegidos contra roubo.
- Se os registros de entrada e saída são eficientes no sentido de evitar desvios ou fraudes.
- Se os registros extracontábeis são conciliados com os registros da Contabilidade.
- Se os procedimentos de inventário são adequados à realidade encontrada na empresa.

Após todas essas verificações é que se pode avaliar o método que deve ser utilizado para a contagem dos estoques.



2. TÉCNICAS DE CONTAGEM DOS ESTOQUES

Muito embora o Auditor Independente somente seja responsável pelo acompanhamento e pela observação do levantamento dos estoques, ele deve se inteirar de todos os aspectos relacionados com o “tombamento”. A extensão das observações e testes de contagem do Auditor depende de vários fatores, inclusive, da adequação das instruções de contagem, experiência, atitude e independência do pessoal envolvido na contagem de estoques.

O primeiro passo consiste em inventariar os bens, depois confrontá-los com os registros de estoques e, finalmente, fazer o ajustamento dos registros de controle com o Razão geral de estoques. A contagem deve se iniciar com etiquetas pré-numeradas seqüencialmente, e divididas em três partes. Antes de se iniciar a contagem, todas as etiquetas devem ser preenchidas com os códigos e a descrição dos produtos e afixadas em cada lote que correspondam aos respectivos itens. Os inventariantes devem contar os produtos, rubricar e anotar o resultado das contagens na terceira parte da etiqueta e destacá-la. O pessoal da recontagem deverá executar o mesmo procedimento e destacar a segunda parte da etiqueta. Os chefes de equipe deverão confrontar o resultado da terceira parte da etiqueta com o resultado da segunda parte. Se houver diferença, o item deverá se recontado até que se chegue a um número correto. A primeira parte da etiqueta deverá ficar fixada aos produtos, para evitar que um mesmo item seja contado em duplicidade. Servirá, ainda, para que, no final das contagens, sejam vistos os produtos não foram contados.

O controle da seqüência numérica das etiquetas deve ser seguido e, se houver sobra ou cancelamento de etiquetas, as mesmas devem ser devolvidas ao encarregado pela contagem (funcionário da empresa auditada). As etiquetas somente serão retiradas após o confronto dos resultados das contagens com os registros de estoques. Esse procedimento é necessário pelo fato de que, até

essa fase, poderão ser levantadas dúvidas em relação ao inventário, principalmente, quando ocorrem diferenças anormais entre o levantamento físico e os registros, os chamados “valor de desvio”, que requerem novas contagens.

Alguns procedimentos que devem ter atenção no momento da contagem:

- Um mesmo inventariante não pode participar das duas equipes de contagem.
- No caso de pequenos produtos, poderão ser utilizadas folhas de contagem, em vez de etiquetas.
- O Auditor responsável pelo acompanhamento do inventário deve ficar atento ao controle dos casos em que há produtos em trânsito, de um local para outro.
- Os produtos de movimento lento (baixo giro), estragados ou obsoletos devem ser identificados em suas respectivas categorias, a fim de serem assim avaliados.
- Os produtos de terceiros em poder da empresa devem ser contados e os resultados das contagens confrontados com os controles extracontábeis.
- Na verificação dos estoques é preciso o máximo rigor no exame dos detalhes de cada material, principalmente, quando existem muitos itens com semelhança física.

O Auditor deve tomar conhecimento de todas as “requisições de materiais” e “notas de recepção” emitidas durante o período de exame. Essas ocorrências devem ser acompanhadas bem de perto, examinando-se todos os detalhes que a elas dizem respeito.

Quando houver dificuldade na contagem ou medição de materiais, como líquidos em tonéis, peças pequenas em grande quantidade, deve-se apelar para o sentido prático, usando cubagem ou pesagens a fim de facilitar a tarefa e não tornar lento o trabalho da verificação.



Em certos casos o Auditor pode selecionar alguns produtos do estoque, tomando por base os materiais de maior valor ou examinar os itens de número ímpar ou par, para fazer uma verificação seletiva. Pode, ainda, apelar para determinados grupos de bens, escolhendo sempre certo número que já venha somado, para representar a percentagem selecionada para exame.

O critério profissional é o que prevalece e, também, a prática que os sistemas produzem em um mesmo setor, para obter um melhor resultado e aumentar a possibilidade de localização de fraudes.

2.1. SISTEMA PERIÓDICO DE CONTAGEM

No sistema de contagem periódico, a Auditoria e a administração da empresa especificam um intervalo fixo de tempo, para que se faça a revisão da posição do estoque. Em cada revisão, são examinadas algumas categorias de itens. O tamanho dessas ordens variará de uma revisão para a seguinte, dependendo das flutuações da movimentação dos bens examinados. A característica marcante dos sistemas periódicos de controle de estoque é a de que as revisões da posição das contas de estoque são conduzidas somente a intervalos de tempo regular.

A decisão-chave dos sistemas periódicos de verificação dos estoques é a determinação do período mais adequado, entre as revisões. Esse intervalo de tempo é evidenciado pela análise da movimentação dos bens estocados, isto é, quanto maiores forem as entradas e baixas, quanto maiores forem os valores registrados, mais relevantes serão os valores envolvidos, indicando a alternativa temporal mais recomendada. É considerado como o período ótimo, aquele intervalo de tempo que resulta no menor custo total de contagem, ao longo do exercício. Em outras palavras, a contagem fracionada de bens estocados deve representar valores relevantes, mas de forma que resulte em custos menores com a tarefa de contar os estoques.

Por outro lado, o sistema de levantamentos periódicos tem que ser voltado para a verificação da movimentação individual de alguns itens, e não, da totalidade dos itens estocados, já que os dados contínuos facilitarão a ilustração dos conceitos a serem demonstrados. Assim, todos os exames do Sistema Periódico de Contagem deverão ser voltados para evidenciar situações setoriais da rubrica “Estoques” e não, o setor como um todo.

2.2. SISTEMA PERMANENTE DE CONTAÇÃO

As empresas geralmente mantêm no almoxarifado, ou em outros locais, registros indicando a situação de cada item do seu estoque, com as quantidades existentes no início do período, os recebimentos, as retiradas e o saldo existentes em cada data. Estes registros são chamados inventários permanentes. Além das quantidades, os registros de inventários permanentes podem incluir os custos desses bens. Se não integrados à Contabilidade, eles constituem um controle simplesmente administrativo. Se integrados ao sistema contábil, eles são freqüentemente designados como “inventários contábeis”, e se constituem em um Razão Auxiliar, já que o conjunto dos custos dos itens individuais se iguala ao saldo que aparece na respectiva conta do Razão Geral da empresa.

Embora que, para efeito de Auditoria dos estoques, os “inventários contábeis” não devem ser considerados como tal, tanto os registros permanentes de controles de estoques administrativos, como os registros contábeis são um importante instrumento de controle. Eles fornecem informações que permitem ao departamento de compras colocar os pedidos de maneira a minimizar o investimento em estoque e, ainda, evitar a perda de descontos potenciais e a ocorrência de estrangulamentos da produção devidos a faltas de matérias. Esses registros contêm, igualmente, dados que são úteis ao planejamento e à programação da produção.



Quando existe um sistema permanente, podem ser feitos levantamentos físicos de determinados itens, em qualquer época do ano, em processo de rodízio. Se aparecerem discrepâncias significativas entre a contagem física e o registro de inventário permanente, este pode ser verificado com a documentação comprovante, em busca de possíveis falhas ou, em alguns casos, de desvios, roubos e furto.

A quantidade disponível e o valor de um dado item estocado são conhecidos mediante o inventário analítico ou mediante os saldos apresentados no inventário permanente. O inventário analítico envolve contagem, medida e peso dos bens estocados. O sistema permanente, faz o registro corrente do movimento de mercadorias, pois, quando se adota o sistema de inventário permanente, dispõe-se de contas específicas para cada espécie de mercadoria. O aumento no inventário é registrado por meio de débitos e o decréscimo por meio de créditos; o saldo resultante dessa movimentação é o que há disponível. Os registros do sistema permanente podem ser feitos só pelas quantidades ou pelos valores dos respectivos custos.

Nas empresas que adotam o sistema permanente, é aconselhável fazer a contagem das unidades existentes, ao menos uma vez ao ano; se possível, com intervalo menor. A repetição de tais inventários depende do movimento das mercadorias. Frequentemente se adota um plano de controle contínuo do inventário, sob uma base temporal de rotatividade.

As divergências entre o inventário permanente e o analítico, decorrentes de erros, avarias, perdas, roubos ou outras causas, exigem a realização de reconciliações, de modo que os registros se igualem à contagem. Quando o apurado na contagem for inferior ao que se registra no livro, debita-se a conta de Ajuste de Inventário e credita-se o Inventário Permanente. Caso contrário, quando a contagem supera o que registra no livro, credita-se a conta de

Ajustamento de Inventário e debita-se o Inventário Permanente. O saldo da conta de Ajuste de Inventário é encerrado, juntamente com as contas de lucros e perdas, no fim do exercício.

Caso peculiar é o tratamento a ser dado aos itens recebidos pela sociedade ou por ela enviados a outras organizações, sob o regime de consignação. Essas mercadorias são recebidas de fornecedores ou enviadas a empresas clientes, para serem negociadas com terceiros, e devem ser inventariadas sob essa ótica, fato que exige tratamento especial do Auditor.

Quando uma empresa dispõe de um bem econômico destinado à venda que não é de sua propriedade, pois não o comprou, simplesmente o recebeu em consignação, ela detém a posse desse bem, mas não a sua propriedade. Esta, a propriedade, só se efetiva quando a mercadoria é vendida para terceiros e a empresa quita a consignação recebida. Assim entendido, ver-se que, em nenhum momento, os bens recebidos em consignações podem fazer parte da conta Estoques de quem somente detém a sua posse, mas de uma conta específica: Bens Recebidos em Consignação, que deve ser auditada como tal. Por sua vez, a empresa que tem mercadorias de sua propriedade dadas em consignação, isto é, que estão em poder de terceiros, deve registrá-las na rubrica Estoques, na subconta Mercadorias Expedidas em Consignação.

Reafirmando:

- a) As mercadorias de terceiros em poder da empresa auditada não devem integrar o levantamento do estoque de bens próprios, pois elas não representam direitos, mas obrigação.
- b) As mercadorias de que se tem propriedade, mas que estão em mão de terceiros (possíveis vendedores ou agentes) devem ser incluídas nos inventários da empresa que as deu em consignação, mediante carta de confirmação assinada pela direção da empresa que as tem em posse consignada.



O controle do material é, sem dúvida, problema de grande relevância, pois diz respeito à guarda e movimentação de um dos mais importantes componentes do patrimônio da sociedade, patrimônio esse que tem grande representatividade na composição dos seus ativos, principalmente nas empresas dos setores primário e secundário e nas empresas comerciais. Por essa razão, muitas organizações não deixam tal controle exclusivamente a cargo do almoxarifado, mas estabelecem um sistema de controle duplo de estoque – um, com o setor de almoxarifado; outro, com o setor de custo. No almoxarifado, os controles têm caráter apenas quantitativo e neles são registradas apenas as quantidades de entradas e saídas, assim como os respectivos saldos, sem as anotações dos custos dos materiais. O segundo caso, na seção de custos, os controles têm caráter qualificativo e são completos, incluindo as quantidades e valores, os custos unitários e totais.

Esse duplo controle não dispensa, entretanto, a realização de inventários periódicos, para confirmação e/ou atualização do inventário permanente. Também nesse caso, pelo menos um inventário periódico deve ser realizado no decorrer do exercício, preferencialmente em data próxima do encerramento do Balanço Patrimonial. Como as grandes empresas apresentam intensa movimentação dos estoques e não podem interromper suas atividades para realização da contagem anual, ao mesmo tempo em que necessitam de informações permanentemente atualizadas sobre esses bens, a solução é a manutenção do inventário permanente, que é hoje medida inevitável em determinadas indústrias.

Há duas formas, geralmente usadas, para se realizar o trabalho de Auditoria em empresas que adotam o sistema de inventário permanente. Em primeiro lugar, há que se fazer a verificação da movimentação dos estoques em períodos passados, porém integrantes do exercício em exame. Escolhidas as datas, deve-se

confrontar os registros dos controles dos estoques com os documentos que lhes deram origem – Notas Fiscais de fornecedores, Notas Fiscais de vendas, requisições internas etc. Todos esses documentos devem ser analisados, observando-se datas, quantidades, valores e, principalmente, autenticidade e adequação, inclusive as autorizações de compra, a responsabilidade pela emissão das requisições internas, as autorizações de despacho para terceiros etc. É importante destacar que as movimentações devem ser consistentes com as compras, a produção e as vendas registradas no período.

O outro sistema é a realização da contagem geral ou das contagens parciais (se for o caso) dos itens dos estoques. Ambos os sistemas foram explanado neste Capítulo.

3. CONCLUSÃO

Reafirma-se, aqui, alguns aspectos relacionados com os estoques e com as técnicas para sua contagem. Antes mesmo de iniciar o processo de contagem dos estoques, o Auditor necessita se certificar sobre alguns aspectos relacionados com os bens estocados. Em primeiro lugar, precisa está convencido de que a natureza desses itens tem algo a ver com a finalidade social da empresa, isto é, com o ramo de atividade que ela desenvolve. Isso porque os bens que formam a conta Estoques devem ser adquiridos ou produzidos pela empresa, somente com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal de suas atividades. Depois, tem que obter certeza de que os itens registrados na rubrica são realmente de propriedade da entidade auditada e que todos eles estão registrados.

O passo seguinte do Auditor Externo será avaliar os Controles



Internos estabelecidos para as funções relacionadas com requisições internas para reposição de itens do estoque, autorização de compras, sistema de cotação de preços, pedido de compra junto a fornecedores, recebimento e conferência de mercadorias compradas, guarda de bens etc., bem como, as venda e o registro dessas operações.

Ao analisar o sistema de inventário adotado pelo cliente, o Auditor tem que está tecnicamente preparado para evidenciar se ele é o mais recomendável. Assim, tem que ter consciência que o sistema de *contagem periódica* é um método muito complexo e antiquado, porém, pode ser o mais recomendado para empresas de pequeno e médio porte. Por outro lado, o método de *inventário permanente*, mais usado nas grandes e médias empresas, enseja a ocorrência de problemas de avaliação, controle, contabilização e, principalmente, de desorganização, se não aplicado corretamente.

BIBLIOGRAFIA

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.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Controles internos contábeis e alguns aspectos de Auditoria*. São Paulo: Atlas, 2000.

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

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JUND, Sérgio. *Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos*. 2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

MÜLLER, Aderbal Nicolas, LUNKES, Irtes Cristina; MAGALHÃES, Antônio de Deus. *Auditoria das organizações*. São Paulo: Atlas, 2001.

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

RESPONSABILIDADE DO AUDITOR NO LEVANTAMENTO DOS ESTOQUES

Autor:

Tomislav R. Femenick

Pesquisadores:

Augusto César Bezerra Campos

Kleyton Basílio Chacon

Rafael Ferreira de Souza

Rafael de Prada Macedo Costa

Weiner Kiney Lima da Silva

1. UMA VISÃO GERAL

Ultimamente a responsabilidade do profissional de Auditoria tem sido levantada nos mais variados ambientes e nas mais diversas situações. Muito embora esta seja uma questão discutida na Europa e nos Estados Unidos desde o início do século passado, notadamente, quando da quebra da Bolsa de Nova Iorque, no Brasil, as primeiras polêmicas apareceram nos anos cinqüentas e, mais acentuadamente, no início dos anos setentas, suscitadas também por quebra no valor das ações negociadas nas Bolsas do Rio de Janeiro e São Paulo, a Bovespa.

Ultimamente, a questão voltou à tona no exterior, principalmente, com os problemas causados pela Enron, Parmalat, WorldCom, Tyco,

Xerox, Ahold, Microstrategy, Rite Aid, Cendant, HealthSouth, Oxford Health, Adelphia, W. R. Grace, Sunbeam e a Lucent. Em nosso país, foram os casos envolvendo os bancos Nacional, Excel-Econômico, Bamerindus, Mercantil de Desconto, Banorte, Noroeste, Crefisul e Santos, afora os bancos estaduais (Banespa, Banerj, Bandern, Bec, Besc, Banrisul, Banestado, Bem etc) e firmas de outros setores como a Arapuã, Mesbla, Mappin etc. Algumas empresas de Auditoria, até de grande porte, sofreram diretamente pela imperícia ou omissão. A Arthur Andersen foi liquidada, a justiça italiana iniciou o julgamento dos responsáveis pela Grant Thornton, naquele país; no Brasil, tiveram a sua conduta questionada a KPMG, no episódio do Banco Nacional, e a Ernest & Young, quando da quebra do Banco Econômico.

No âmbito internacional, há uma tendência de se estabelecer responsabilidades bem definidas aos Auditores Independentes, no que estão a contribuir as normas contábeis fundamentais emitidas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*, juntamente com a *International Organization of Securities Commissions (IOSCO)*, para serem aceitas em todos os mercados financeiros do mundo.

1.1. Nos Estados Unidos

A maioria das empresas envolvidas em problemas financeiros e contábeis, que se transpuseram para o âmbito da responsabilidade de Auditoria, são empresas norte-americanas e as que não são, lá possuem organizações subsidiárias. Por isso, foi lá que houve a pronta reação das autoridades governamentais, ao atribuir à atividade do Auditor um maior entendimento ético-jurídico que, entretanto, constitui um pressuposto penal, se esse entendimento foi transposto ou não foi observado, conforme estabelece a *Lei Sarbanes-Oxley Act*, de 2002, que se configura na mais importante reforma da legislação de mercado de capitais, desde a introdução de sua regulamentação na



década de 30, após a quebra da Bolsa de Nova York, em 1929. Em linhas gerais, essa nova Lei estabelece para o mercado estadunidense, no que se refere ao processo de Auditoria:

- Limita a atuação dos Auditores independentes não permitindo, por exemplo, que os mesmos Auditores prestem serviços de consultoria às empresas que estão sendo por eles auditadas.
- Não permite que empresas de Auditorias prestem serviços às empresas cujos presidentes, “*controllers*”, diretores financeiros ou quaisquer membros da administração tenham sido empregados da empresa de Auditoria, em prazo inferior a um ano da contratação.
- Requer a aprovação por parte de um comitê de Auditoria do cliente, de todos os serviços, de Auditoria ou não, que lhe são prestados pelo Auditor.
- Impõe a rotatividade dos Auditores.
- Estabelece para os profissionais de Auditoria um período mínimo entre suas funções como Auditor (ou seu funcionário) e sua admissão na empresa auditada, em funções administrativas.
- Estabelece que o Auditor deve comunicar, ao Comitê de Auditoria do cliente, fatos relevantes por ele evidenciados.
- Estabelece que o Auditor deve levar ao conhecimento dos investidores informações relativas aos serviços, de Auditoria ou não, prestados ao cliente, bem como, os honorários respectivos.

1.2. NA UNIÃO EUROPÉIA

A regulamentação da profissão de Auditor na União Européia está estabelecida pelas Diretivas Quarta, Sétima e Oitava do Conselho da Comunidade, respectivamente de 1978, 1983 e 1984.

Em 1996, visando preparar os países membros para operar em um mercado financeiro verdadeiramente integrado,

foi elaborado um estudo que culminou com a divulgação de um Livro Verde Sobre o Papel, Estatuto e Responsabilidade do Revisor de Contas [Auditor] na União Européia [...]. No que concerne à questão da responsabilidade em particular, porém, reconhece-se a dificuldade de uma ação comunitária nesta matéria devido, nomeadamente, às diferentes tradições jurídicas dos Estados-Membros. Reconhece-se também, que as empresas de Auditoria foram condenadas, por vezes, no pagamento de montantes desproporcionados face à remuneração devida pela sua ação, e que se vem notando cada vez com mais relevância uma responsabilização direta do Revisor Oficial de Contas [Auditor] nas falências verificadas, o que, de certo modo, é um reflexo da tendência para agir preferencialmente contra quem tem a responsabilidade profissional coberta por seguro, como acontece com o Revisor Oficial de Contas na maior parte dos países da UE. (GUERREIRO, 2004, p. 51)

O Parlamento Europeu foi mais além: aprovou a aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade pelos Estados-Membros, a partir de 2005, e estabeleceu um plano de ação que se estende até o ano de 2006, divididos em dois períodos.

a) Primeiro Período:

- Dar mais clareza às normas estabelecidas para os Auditores, quanto à supervisão pública de suas funções, controle de qualidade externa, independência, código de ética, normas de trabalho, sanções disciplinares, nomeação e destituição.
- Reforçar a infra-estrutura de regulamentação da União Européia e a função de Comitê Consultivo de Auditoria – o atual Comitê Europeu de Auditoria passará a se chamar



Comitê Consultivo de Auditoria e será composto por representantes dos Estados-Membros e da profissão.

- Reforçar a supervisão da União Européia sobre os profissionais de Auditoria.
- Tornar obrigatória a utilização das Normas Internacionais de Auditoria em todos os serviços de Auditoria efetuados na União Européia, a partir de 2005.

b) Segundo Período:

- Melhorar os sistemas de aplicação de sanções disciplinares.
- Tornar transparentes as sociedades de Auditoria e suas respectivas associações internacionais.
- Reforçar os comitês de Auditoria e de controle interno, bem como avaliar os aspectos da contratação, destituição, remuneração e comunicação com os Auditores.
- Reforçar a independência dos Auditores Externos e do seu Código de Ética.
- Estudar a estrutura do mercado de Auditoria europeu, o acesso a esse mercado e facilitar o estabelecimento de sociedades de Auditoria.
- Examinar a responsabilidade dos Auditores e analisar o impacto econômico dos diferentes regimes de responsabilidade dos países membros.

2. A RESPONSABILIDADE DO AUDITOR NO BRASIL

Em nosso país o conceito de responsabilidade é inerente ao exercício profissional da Auditoria. Entretanto, esse entendimento

profissional vai mais longe e se transforma em responsabilidade civil, tributária e até penal.

2.1 RESPONSABILIDADE profissional

A responsabilidade pela execução dos trabalhos de Auditoria está bastante evidente no item 1.3, da NBC P1 – Normas Profissionais de Auditor Independente. Ali está explicitado que o Auditor deve ter o máximo de cuidado e de zelo na realização dos seus trabalhos, cuidado que deve existir, também, nas suas exposições e conclusões; nos seus relatórios. Para isso ele deve ser imparcial, mesmo que considerando a possibilidade de ocorrência de fraudes na empresa auditada.

Mais adiante, nos itens 1.7 e 1.8 do mesmo documento, é estabelecido que a responsabilidade do Auditor Externo perdura, quando ele usa serviços executados pela Auditoria Interna da empresa auditada, e fica “restrita à sua competência profissional”, na ocorrência de contratação de especialistas de outras áreas de conhecimento, desde que estes sejam legalmente habilitados e o fato seja mencionado no Parecer.

2.2 RESPONSABILIDADE civil

Segundo Maria Helena Diniz (1989, p. 34), a responsabilidade civil está relacionada com:

a aplicação de medidas que obriguem alguém a reparar dano moral ou patrimonial causado a terceiros, em razão de ato próprio imputado, de pessoas por quem ele responde, ou de fato de coisa ou animal sob sua guarda (responsabilidade subjetiva) ou, ainda, de simples imposição legal (responsabilidade objetiva).



Muito embora não citando a profissão ou os profissionais de Auditoria, o Código Civil (Lei 10.406/2002), faz referência à atuação profissional que reflete no trabalho do Auditor. É o caso do Artigo 186, que diz: *Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.*

No caso de auditoria realizada em empresas fiscalizadas pela Comissão de Valores Mobiliários-CVM, isto é, sociedades anônimas de capital aberto e instituições que integram o Sistema Financeiro Nacional (bancos, financeiras, corretoras e distribuidoras de valores mobiliários etc.), o Auditor assume também responsabilidade civil pelo seu trabalho, segundo está no texto da Lei 6.385/76:

Art. 26 - Somente as empresas de Auditoria contábil ou Auditores contábeis independentes, registrados na Comissão de Valores Mobiliários poderão auditar, para os efeitos desta Lei, as demonstrações financeiras de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários.

§ 2º - As empresas de **Auditoria** contábil ou Auditores contábeis independentes responderão, civilmente, pelos prejuízos que causarem a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício das funções previstas neste artigo.

2.3 RESPONSABILIDADE PENAL

Ao tipificar alguns crimes de falsidade ideológica, o Código Penal (Decreto Lei 2848/40), enseja condições em que o Auditor pode ser enquadrado em crime de falsidade ideológica. O Artigo 298, estabelece: “Falsificar, no todo ou em parte, documento particular ou alterar documento particular verdadeiro: pena – reclusão de 1 (um) a 5 (cinco) anos, e multa”.

Mais adiante, o Artigo 342 diz: “Fazer afirmação falsa, ou negar ou calar a verdade [...]: *pena* reclusão de 1 (um) a 3 (três) anos, e multa”.

2.4. RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei 8.137/90 que define os crimes contra as ordens tributária e econômica e, ainda, contra as relações de consumo, também elenca algumas situações que evidenciam responsabilidade do Auditor Independente. Os seus dois primeiros artigos dizem:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato [...];

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa [...].

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

- I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou



parcialmente, de pagamento de tributo;
[...].

V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

3. RESPONSABILIDADE DO AUDITOR INDEPENDENTE NA VERIFICAÇÃO DOS ESTOQUES

Se considerados esses dispositivos legais e regulamentares, é perfeitamente identificada a responsabilidade do Auditor Independente, quando este realiza trabalhos de verificação dos estoques de empresa auditada. Estes são alguns casos e seus respectivos enquadramentos:

- a) A falta de cuidado e de zelo na elaboração do Planejamento de Auditoria – NBC P1-Normas Profissionais de Auditor Independente.
- b) Falhas, omissão (voluntária, por negligência ou imprudência), parcialidade ou envolvimento com o cliente, quando da verificação dos saldos e dos controles internos dos itens do estoque – NBC P1-Normas Profissionais de Auditor Independente e Artigo 186 do Código Civil (Lei 10.406/2002).
- c) Não relato de fraudes (quando encontradas), quando da

- elaboração dos relatórios e Parecer – NBC P1-Normas Profissionais de Auditor Independente.
- d) Uso de serviços sem consistência técnica, executados pela Auditoria Interna da empresa auditada – NBC P1-Normas Profissionais de Auditor Independente.
 - e) Uso de serviços de especialistas de outras áreas de conhecimento, sem que o caso seja mencionado no Parecer – NBC P1-Normas Profissionais de Auditor Independente.
 - f) Aceitar como verdadeiros valores e quantidades que não representem a situação real dos estoques – Artigo 186 do Código Civil (Lei 10.406/2002) e item I, do Artigo 1º, e itens I e V, do Artigo 2º, da Lei 8.137/90.
 - g) Aceitar como verdadeiros valores e quantidades que não representem a situação real dos estoques, quando da realização de Auditoria em Sociedades Anônimas de capital aberto – Artigo 186 do Código Civil (Lei 10.406/2002); § 2º, do Artigo 26, da Lei 6.385/76 e Artigo 342, Código Penal (Decreto Lei 2848/40).
 - h) Considerar como itens do Imobilizado e não “bens não de uso” e disponíveis para venda, aqueles que estejam em **caráter temporário** em poder de instituições que integram o Sistema Financeiro Nacional (bancos, financeiras, corretoras e distribuidoras de valores mobiliários etc.) – § 2º, do Artigo 26, da Lei 6.385/76.

Ressalte-se que, quando o Auditor Independente brasileiro presta serviço a empresas controladas ou subsidiárias de empresas de outros países, ele está sob o que rege a Legislação e as Normas Nacionais. Entretanto, há que se ressaltar o vínculo que essas sociedades têm com os países onde se localizam as *holdings* dessas organizações, inclusive no que diz respeito às responsabilidades dos profissionais de Auditoria.



4. A RESPONSABILIDADE DO AUDITOR E O SISTEMA DE LEVANTAMENTO DOS ESTOQUES

O grande volume das operações relacionadas aos estoques, geralmente faz com que os procedimentos e as atividades do Auditor Externo sejam aplicados por meio de provas seletivas, testes e amostragem para evidenciar resultados que representem a realidade ou que estejam mais próximos dela. Nessas condições, cabe ao profissional de Auditoria, 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 entendimento da situação exata da rubrica Estoques.

Daí porque o Auditor deve, primeiramente, fazer um planejamento de seu trabalho, analisando como funcionam os departamentos envolvidos com as atividades de estocagem e apresentar ao cliente, sua crítica a respeito. Depois, deve conhecer fisicamente os setores em que vai executar o seu trabalho, oportunidade em que deve verificar e acompanhar a aplicação dos Controles Internos dos estoques.

É responsabilidade do Auditor acompanhar o processo da formação dos estoques, observando as requisições de compra, as coletas de preços, as ordens de compra, as requisições realizadas pelos setores de produção e venda, os boletins de sobras e de faltas, os inventários periódicos, a classificação dos estoques etc. Pois, segundo Antônio Lopes Sá (1989, p. 338):

o papel do Auditor deve ir além de uma revisão, pois, ao executar seu trabalho, tem condições de transformar-se em autêntico conselheiro, oferecendo sugestões de valor e protegendo a empresa contra fraudes, desperdícios, evasões etc.

É amplamente conhecido, mas não custa ressaltar, que o ponto

crítico da Auditoria dos estoques é a sua contagem. Essa poderá ser realizada sobre todos os itens, em uma data certa (geralmente próxima ao encerramento do Balanço), em datas complementares, isto é, fazendo verificações parciais em cada uma das datas (sistema só recomendado em situações que impossibilitem a contagem em uma só data) e, ainda, pelo processo que realiza duas verificações: uma, cerca de 90 ou 60 dias antes do fechamento do Balanço, e outra, 60 ou 30 dias após (ambas em caráter de testes), mas de forma a obter pleno convencimento da realidade. Esta é uma alternativa para evitar possíveis fraudes e modificações nas quantidades e nos valores dos bens estocados, haja vista que a fiscalização (não a contagem do estoque) da Auditoria pode ser uma surpresa nos setores.

Em linhas gerais, os principais objetivos da Auditoria de estoques devem ter como meta a verificação das quantidades dos bens existentes no almoxarifado; se estes bens foram custeados e avaliados de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade; se os estoques foram adequadamente classificados e registrados nas demonstrações financeiras sob exame; se nas notas explicativas houve menção sobre estoques dados ou recebidos em garantia, e se houve mudança na base de avaliação, que tenha efeitos relevantes nos saldos das rubricas.

Esses são alguns dos procedimentos de Auditoria, nos quais a responsabilidade do Auditor é característica:

- a) Exame físico** da contagem de estoques de matérias-primas, produtos em processo, produtos acabados e materiais em consignação a terceiros ou de terceiros.
- b) Confirmação** dos estoques da empresa em poder de terceiros e dos terceiros em poder da empresa, cedidos em consignação ou não.
- c) Análise de documentos originais**, que serviram de base para os exames, notadamente no caso de Notas Fiscais



emitidas por fornecedores e prestadores de serviços etc., de contratos de compra e venda de bens estocados, requisições que evidenciem apropriações de matérias-primas e mão-de-obra etc.

d) Análise dos cálculos e soma da contagem de estoques, das quantidades, dos preços unitários médios e do valor total dos estoques, dos cálculos de imposto, apropriação das despesas gerais de fabricação, etc.

Existem dois casos especiais na Auditoria de estoques. O primeiro deles diz respeito a mercadorias estocadas em armazéns gerais, alfandegados ou não. Nesta ocorrência, tanto se pode fazer contagem física na área de estocagem externa à empresa, como solicitar um “certificado de estocagem” ao armazém geral ou, quando for o caso, a exibição do *warrants* (título de crédito negociável, emitido por empresa que recebe mercadorias em depósito, sob garantia do penhor das mesmas; cédula pignoratícia).

Outro caso é o das mercadorias em trânsito, que exigem exames atípicos. Nessas condições o Auditor deve proceder a verificação das Notas Fiscais de Venda, quando estas tiverem sido remetidas para clientes, ou Notas de Trânsito, quando tiverem sido remetidas de uma unidade para outra da empresa auditada. Devem ser analisadas, ainda, os manifestos de embarque, as requisições internas e tudo o mais que julgar necessário para se certificar da existência dos referidos bens. Além do mais, devem ser verificados o recebimento das mercadorias nas unidades de destinos e o recebimento do valor das vendas, quando for o caso.

5. CONCLUSÃO

O papel do Auditor Externo nos exames das contas que representam os estoques da empresa auditada deve ir além de

uma mera verificação, pois, ao executar seu trabalho, o profissional de Auditoria tem condições de transformar-se em autêntico conselheiro, oferecendo sugestões que visam proteger a sociedade auditada contra fraudes, desperdícios, evasões etc.

Muito embora a responsabilidade pela contagem física seja primeiramente da sociedade, cabe ao Auditor responsabilidade solidária para com terceiros pelo acompanhamento e pela observação do levantamento físico dos estoques, bem como, pela verificação dos bens que estão em poder de terceiros. Entretanto, a responsabilidade primordial do Auditor é atestar a veracidade dos saldos das contas que representam o grupo Estoques e a adequação dos controles internos referentes a essas mercadorias.

BIBLIOGRAFIA

ATTIE, Willian. *Auditoria, Conceitos e Aplicações*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro: Volume VII: Responsabilidade Civil*. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1998.

FRANCO, Hilário e MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. São Paulo: Atlas, 1991.

GUERREIRO, Tiago Caiado. Algumas notas sobre a responsabilidade disciplinar, civil, tributária e penal dos revisores oficiais de contas, *Revista Revisores & Empresas*, n. 25, Lisboa, abr/jun. 2004

MAS, José Ademir Dal. *Auditoria Independente*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SÁ, A. Lopes de. *Curso Completo de Auditoria*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

AUDITORIA DE ESTOQUES: ITENS OBSOLETOS, DANIFICADOS E DEFASADOS TECNOLOGICAMENTE

*Adriane Amélia de Medeiros
Eliomar Gomes Pinheiro
Silvia Regina Pereira da Silva
Walber César Melo da Rocha
Yara Magaly Albano Soares*

Os estoques representam um dos ativos mais importantes do capital circulante e da posição financeira da maioria das companhias industriais e comerciais. A sua correta determinação, no início e no fim do período contábil, é essencial para uma apuração adequada do lucro líquido do exercício. Os estoques estão intimamente ligados às principais áreas de operação das companhias e envolvem problemas de administração, controle, contabilização e, principalmente, valorização.

Convém ressaltar que os estoques precisam ser examinados, tendo-se sempre como objetivo o estado físico dos mesmos. Por essa razão, é recomendável ao Auditor, entre outras peculiaridades, que examine as mercadorias e os materiais que foram armazenados, de forma a conserva-lhes a plena utilidade e segurança e se ainda se encontram em plena capacidade de uso. Não basta, portanto, verificar apenas se existem tais bens; é imprescindível que esteja o

Auditor convencido da capacidade de os mesmos serem utilizados para os propósitos que foram destinados.

Este Capítulo apresenta procedimentos do Auditor para apontar, administrar e definir maneiras de sanear estoques que contenham itens obsoletos, danificados e defasados tecnologicamente e foi desenvolvido com base na bibliografia existente (livros, alguns artigos de revistas especializadas, Teses apresentadas em Congressos e Seminários de Contabilidade e Administração) que mencionam o assunto, porém, na maioria das vezes, dando ênfase a outros ativos. Foi, também, aplicada pesquisa de campo em algumas indústrias, quando se observou a natureza dos controles internos, instalações físicas e procedimentos relativos à guarda e ao armazenamento de mercadorias.

1. PROCEDIMENTOS DA EMPRESA

Estoque é um ativo circulante necessário ao perfeito funcionamento da empresa, que permite que o processo de produção e de venda opere com um mínimo de distúrbios. Da mesma forma que Duplicatas a Receber, o estoque representa um investimento significativo para a maioria das empresas. Para o fabricante médio, ele perfaz em torno de 42% dos *ativos circulantes* e em torno de 18% do *total de ativos*. (GITMAN, 2002, p. 532).

De modo similar pode-se afirmar que estoque é o conjunto de mercadorias, *matérias-primas* e outros insumos comprados por uma empresa, para uso na manufatura de um produto acabado; *produtos acabados* são itens que foram produzidos, mas não ainda vendidos e *produtos em processo* são todos os itens que estão em produção no momento (GITMAN, 2002. p. 533); porém, ainda podem ser classificado como estoques *matéria-prima em trânsito e importação*



em andamento.

É preciso acentuar que existem pontos de vista que diferem sobre os níveis apropriados de estoque, controvérsia que ocorre comumente entre os administradores financeiros, de *marketing*, de produção e de compras de uma empresa. Cada um vê os níveis de estoque sob a luz de seus próprios objetivos. A tendência dos gerentes financeiros é mantê-los baixos, para não comprometer o fluxo de caixa da organização; os de *marketing* gostariam de ter grandes estoques de produtos acabados da empresa, pois asseguraria que todos os pedidos fossem atendidos rapidamente; já os gerentes de produção desejam implementar corretamente o plano de fabricação e para isso querem dispor de matérias-primas em quantidade que atendam prontamente às suas requisições.

2. PROCEDIMENTOS DA AUDITORIA EXTERNA

Cabe à Auditoria Independente observar a existência desses estoques, através de documentos tais como: pedidos, Notas Fiscais de compra e venda, fichas de estoque, inventários físicos e de avaliação, por exemplo. Este estudo volta sua atenção para alguns procedimentos específicos do Auditor: detectar a existência de item obsoleto, danificados e defasados. Segundo Rios (1999), obsoleto é o:

Que caiu em desuso; antiquado, desusado, arcaico;
Danificado: Estragou, arruinou, deteriorou, sofreu danos e Defasado Tecnologicamente: Desatualizado, atrasado sob a ótica de novas tecnologias que o superam em valores e atividades.

Esses itens de estoques obsoletos, danificados ou defasados tecnologicamente, são estoques (matéria-prima, produtos em processo, produtos acabados...) que não possuem condições de serem usados na produção normal ou postos à venda para auferir

receita, visto que estão fora de produção, apresentam defeitos ou não atendem às especificações exigidas atualmente pelo mercado.

Para isso, há que haver uma atuação constante dos Controles Internos da empresa, cuja conceituação mais comumente usada é a do Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, que diz:

O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência das operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas.

Com esse entendimento, as normas internas e a atuação do setor de controle são elementos importantes para o desenvolvimento do trabalho de Auditoria, obrigando o Auditor a realizar observações do efetivo controle da movimentação dos estoques e analisar as características dos bens estocados, verificando tipos de produtos, manutenção e manuseio, rotação do estoque e o inter-relacionamento com o progresso tecnológico e a possibilidade dos produtos serem beneficiados para revenda. O Auditor tem, ainda, que examinar a natureza sazonal dos produtos ou padrões de produção; se os produtos possuem características danosas ou perigosas (para o ser humano ou para o meio ambiente, por exemplo); se estes produtos apresentam características de deterioração (produtos danificados); identificar se as matérias-primas podem tornar os produtos acabados obsoletos e os estoques antigos e inativos (Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo, 2000).

Quando evidenciar situações relevantes, esses casos devem ser registrados em *relatórios de forma longa*. Um exemplo seria o superdimensionamento dos estoques, fato que provocaria os danos, a obsolescência e a defasagem tecnológica, além de altos custos financeiros e causar dispêndios adicionais, com o uso do espaço



de armazenamento, parcela do custo fixo referente a aluguel alocados a estes produtos e à distorção no valor patrimonial da conta Estoques. O Auditor deve sugerir a baixa desses bens, o que seria uma limpeza física e contábil do setor.

3. CONTABILIZAÇÃO DE BENS OBSOLETOS, DANIFICADOS E DEFASADOS TECNOLOGICAMENTE

As empresas possuidoras de estoques que sejam considerados obsoletos, danificados ou defasados tecnologicamente (matérias-primas, produtos em via de elaboração, produtos acabados, embalagens etc.) devem expurgá-los dos seus inventários, por várias razões: a) a conta Estoques do Balanço, Patrimonial passa a representar um ativo verdadeiramente realizável; b) a venda desses itens como sucata, aumenta a disponibilidade da sociedade; c) a baixa dos custos desses materiais resultaria na diminuição do lucro; d) a diminuição do lucro reduzirá o valor do Imposto de Renda e do COFINS-Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

O custo de manutenção de um item em estoque por um ano é entre 20% a 30% do seu valor original (GITTEMAN, 2000, p. 535), portanto, isso permite afirmar que estoques em desuso, danificados ou defasados apresentam custo total pelo seu valor realizável – porém no Brasil não existe medida empírica para tal procedimento.

Cumprir frisar que estes estoques devem ser avaliados pelo seu valor líquido realizável. A equivalência monetária desses bens, em alguns casos, pode ser: a) o valor estimado da venda para terceiros nas condições em que se encontram; b) ou venda como sucata, devendo esta, ser também apresentada como subconta redutora dos custos correspondentes.

Quando o processo produtivo da empresa também gerar sucata

e aparas, o valor da venda desses itens deve apresentar duas contas de receitas. Uma, para registro das vendas da sucata que sejam subprodutos normais, oriundas do processo produtivo. Outra, para lançamento das receitas esporádicas, originadas das vendas de itens dos estoques que não mais se prestaram para ser utilizados no processo produtivo ou de revenda.

4. PROVISÕES PARA PERDAS EM ESTOQUES

Na classificação de estoques, além das subcontas “Matéria- prima”, “Produtos em processo”, “Produtos acabados”, “Produtos em trânsito” e outros já mencionados anteriormente, é recomendável que o Plano de Contas da empresa preveja uma rubrica, de caráter redutor, para a “Provisões para perdas em estoques”, conforme assegura a Lei 6.404, a Lei das Sociedades Anônimas, no seu Artigo 183:

No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

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

As provisões são como um Fundo de Reserva, pois elas só existem porque o fato gerador já ocorreu anteriormente. São alocados valores a esta conta, em detrimento da avaliação de saldo anterior – eis aí a diferença para com as Reservas, pois essas não precisam de fatos passados para ser destinadas e registradas.

O Auditor deverá registrar em seus papeis de trabalho o saldo anterior, a origem, a descrição dos itens e seus respectivos valores.



O somatório desses valores é que deverá constituir a provisão. Reafirme-se mais uma vez: somente bens que, por sua natureza ou estado, não podem se integrar ao sistema de produção ou venda da empresa (sejam matérias-primas, produtos em processo de fabricação, produtos já manufaturados ao, ainda, mercadorias para simples revenda) é que devem ser reclassificados como sucatas.

No caso de estoque obsoleto ou moroso, torna-se bastante difícil, na prática, o cálculo da perda item a item, podendo-se efetuar alternativamente uma provisão baseada num percentual que seja adequado para a finalidade, a ser aplicado sobre o valor total sob o qual tais estoques estejam contabilizados. Ressalte-se que, neste caso, tal provisão não seria dedutível para fins fiscais. É tão somente, uma conta destinada aos registros relativos a esta categoria de estoques, que tem por finalidade dar maior confiabilidade aos relatórios emitidos pela Contabilidade

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Auditor deverá ressaltar em seus relatórios os sistemas de gerenciamento de estoques usados por seus clientes, como, por exemplo, o *just in time*, processo que minimiza o investimento em estoque, fazendo com que os insumos e materiais cheguem no exato momento em que são necessários para a produção e vendas (GITTEMAN, 2002, p. 539), evitando assim, a criação sistemática de estoques obsoletos, defasados e danificados.

Seria uma redundância afirmar que é necessário o uso de técnicas para o gerenciamento de estoques das empresas, como seria excesso dizer que a atenção do Auditor Externo, na execução dos seus exames, deve se voltar para a técnica específica usada por cada empresa auditada. Com revisões periódicas e eficientes, há como o profissional de Auditoria: a) certificar-se do estado físico e da capacidade de mutação desses ativos, isso é, da transformação

de Estoques em Disponível ou Contas a Receber, por exemplo; b) evidenciar se as provisões foram realizadas em montante suficiente a resguardar a sociedade de futuras surpresas; c) verificar a aplicação correta do Princípio Contábil da Prudência; d) sugerir, *quando for o caso*, a diminuição do volumes dos estoques, conciliando os três setores envolvidos, *marketing*, financeiro e produção, visto que os interesse desses departamentos precisam ser equilibrados.

O estudo contínuo de cada empresa para melhorar e aperfeiçoar seus Controles Internos, assim como para encontrar novas políticas e procedimentos para controlar seus ativos é que vão, seguidamente, apresentar melhores resultados para seu patrimônio. Eis aí a importância do contributo do Auditor Independente. Analisando, observando situações peculiares e moldando soluções para as situações individuais de cada organização, ele pode fazer sugestões para aperfeiçoamento dos Controles Internos e, conseqüentemente, dos saldos das rubricas que envolvam bens do Estoque.

BIBLIOGRAFIA

CATELLI, Armando. *Contadoria uma abordagem da gestão econômica-GECON*. São Paulo: Atlas, 1999.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO. *Controles internos contábeis e alguns aspectos de Auditoria*. São Paulo: Atlas, 2000.

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

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



GITMAN, Lawrence J. *Princípios de administração financeira: essencial*. Porto Alegre: Bookman, 2002.

KIKKAWA, Hajime. *Curso de planejamento tributário de imposto de renda pessoa jurídica*. São Paulo: Centro de tecnologia em Administração, 1995.

IUDÍCIBUS, Sérgio, MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. São Paulo: Atlas, 1991.

NOVÍSSIMO DICIONÁRIO JURÍDICO. São Paulo: Brasiliense, 1991.v.3

OLIVEIRA, Luís Martins de. *Contadoria: conceitos e aplicações*. São Paulo: Futura, 1998.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996.

RIOS, Dermival Ribeiro. *Mini dicionário da língua portuguesa*. São Paulo: DCL, 1999.

Jornal Gazeta Mercantil. Edição de 23 e 24 de dezembro de 1999. p.A-11.

AUDITORIA ROTATIVA dos ESTOQUES (CONTAGEM CÍCLICA)

*Antônio Augusto de Alencar Fernandes
Cláudio César Formiga Barbosa
Kainara Wanderlea Dantas de Oliveira
Kathy Karina Dantas Barbosa
Roberta Kely Gonçalves Guedes Borges*

A contagem rotativa de estoques é um método eficaz e necessário às empresas, para mensurar a quantidade e o valor dos bens por elas armazenados, para qualquer finalidade. Se para atender ao mercado, se para prestar um bom serviço aos clientes, as organizações sempre precisam ter um estoque que lhes dê segurança, que esteja livre de erros e lhes protejam das variações de demanda e do tempo de suprimento. Para isso há que se abordar a chave principal para o sucesso na contagem rotativa de estoque que é: achar, identificar e remover as causas do erro. E neste Capítulo se estuda, na medida do ponderável, a amplitude da problemática da contagem cíclica de materiais, bem como, a sua incompatibilidade com os trabalhos de Auditoria Externa, quando não respeitados alguns parâmetros.

O desenvolvimento dessas pesquisas teve por meta oferecer, aos diversos usuários da Contabilidade, um trabalho que busca



definir o método de contagem cíclica, apesar da dificuldade em ampliar o horizonte de conteúdo, visto que há escassez de obras sobre o assunto e as indagações de campo, levadas a feito junto a várias empresas, não elucidaram, completamente, algumas questões relevantes. Para que se pudesse chegar a um paralelo e apresentar uma conclusão para o tema (bem como sobre as restrições que há para efeito de Auditoria Externa), foram detectadas informações julgadas importantes, sob o ponto de vista da responsabilidade do Auditor Independente.

É inegável a importância dos estoques na mensuração dos ativos circulantes de empresas. A determinação de seus valores com exatidão, no início e final dos exercícios, é fator preponderante para apuração de custos, lucro e resultado, interferindo assim no desempenho global das organizações. Toda esta importância, prioriza os trabalhos de gestão, controle e contabilização deste ativo e, principalmente de sua contagem. Assim sendo, os objetivos da Auditoria dos estoques tem a finalidade de determinar:

- A existência desses ativos, que poderá estar na companhia, em custódia com terceiros ou em trânsito.
- Se são pertinentes às atividades da companhia.
- Se foram aplicados os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em bases uniformes.
- Se há itens dos estoques penhorados ou dados em garantia.
- Se esses bens estão corretamente classificados nas demonstrações contábeis e financeiras.
- Se foram divulgadas, nas Notas Explicativas do Balanço Patrimonial, as informações cabíveis.

Existem vários procedimentos de Auditoria Externa que são aplicáveis na execução dos trabalhos de Auditoria dos estoques:

- Exame físico dos itens estocados.
- Confirmação junto a terceiros, das mercadorias dadas em consignação e por qualquer outro motivo

- Os exames devem ser procedidos sobre documentos originais – Notas Fiscais de entrada e saída, requisições do setor de produção etc.
- Recomposição dos cálculos de custo médio, de quantidade etc.
- Exame da escrituração.
- Exame dos registros auxiliares.
- Investigação das divergências por ventura existentes entre os registros contábeis e extracontábeis.
- Inquérito junto aos funcionários do setor, sobre os procedimentos de Controles Internos.
- Observação da aplicação efetiva dos Controles Internos.
- Análise da correlação dos montantes estocados com o uso efetivo dos itens da conta Estoque.

Reforce-se a afirmação de que este Capítulo estuda o método de contagem rotativa dos estoques como um dos métodos de controle. Ao mesmo tempo analisa a utilização desse sistema e suas vantagens e, ainda, apresenta um roteiro para sua execução.

1. O MÉTODO DE CONTAGEM ROTATIVA

Algumas vezes denominado de “Inventário Rotativo”, este sistema consiste em contar os estoques, em intervalos regulares e determinados de um mesmo exercício. Normalmente, os diversos grupamentos de materiais são classificados pela sua rotatividade e verificados de forma tal que, ao final do exercício, todas as peças tenham sido contadas, com o menor uso de mão-de-obra. Sua principal vantagem, como se vê, está na divisão do trabalho de levantamento dos bens armazenados, que é realizado no decorrer de todo o exercício, proporcionando melhor racionalização do uso da mão-de-obra. Esse método é recomendado, principalmente, nas



empresas com expressiva diversidade de estoques e alta rotatividade desses produtos.

Do ponto de vista de boa técnica contábil e, ainda, sob o âmbito de Controles Internos, este método de contagem *“somente é aconselhável para as empresas que mantenham o sistema de inventário permanente, não sendo confiável para àquelas que optam pelo inventário periódico”*.

1.1. ROTEIRO PARA EXECUÇÃO

A primeira etapa, como não podia ser diferente, é o planejamento. Nesta fase, são criados os grupamentos dos produtos para contagem, considerando normalmente suas características e sua rotatividade. Também são definidos datas e grupamentos a serem contados em cada ocasião.

Normalmente este planejamento serve para vários exercícios da empresa, sendo modificados apenas quando há alterações significativas nos grupamentos. Existem programas para computadores que facilitam – ou fazem automaticamente – a classificação dos vários itens pela freqüência de giro e indicam as datas de verificação de cada grupo de itens com freqüência semelhante. Entretanto, essas datas exigem a validação do usuário.

Dando seqüência ao roteiro, nas datas planejadas devem ser feitas as contagens analíticas das peças do inventário, pertencentes àquele grupamento. As diferenças constatadas (se as houver) são contabilizadas da seguinte maneira:

- Quando a menor: Debita-se Ajustamento de Inventário, creditando-se à conta respectiva de inventário permanente.
- Quando a maior: Debita-se a conta de correspondente do inventário permanente, creditando-se à conta Ajustamento de Inventário.

Excepcionalmente, quando a contagem cíclica for aceita pelo Auditor Externo, este deve participar tanto da fase de planejamento – inclusive analisando as indicações do programa computadorizado, se houver – como da etapa de contagem, embora esta última seja de responsabilidade exclusiva da empresa auditada.

1.2. AUDITORIA E A CONTAGEM ROTATIVA

Embora seja de relevante importância para a gestão dos estoques, otimizando e racionalizando o uso da mão-de-obra, este método de contagem não se compatibiliza com as rotinas efetuadas pelo Auditor, quando confere este importante item do Ativo.

A primeira razão é que este método usa uma amostra do grupamento do estoque para conferência periódica, e como a Auditoria realiza testes por amostragem, a exatidão do universo escolhido não será reproduzido, uma vez que a amostra foi tomada de outra amostra, comprometendo assim a aplicação dos conceitos de estatística.

A segunda razão é a forma como este universo é partilhado, fracionado. O método da contagem rotativa é, normalmente, aplicado sobre agrupamento de itens que têm características de giro semelhantes, o que diverge da amostra que serviria para os trabalhos de Auditoria, uma vez que o Auditor precisa de uma amostra que represente todo o universo de bens que fazem a rubrica Estoques, onde existem itens com as diversas características de giro.

E, finalmente, a terceira e última razão. Este método divide a contagem, de forma que ela é realizada uma parte em cada data (isto é, a verificação é realizada em diferentes fases) e em nenhum momento o estoque total será contado, de forma a permitir a verificação da existência física no estoque, sua quantidade real e o correspondente valor. Assim sendo, não há como o Auditor Independente validar o saldo contábil registrado no Balanço Patrimonial, baseado somente no sistema de contagem cíclica.



2. CONCLUSÃO

Os estoques de matérias-primas, produtos em via de processamento e bens de vendas, que são as mercadorias em plena condição de venda e livre da obsolescência, são ativos especiais da empresa, que requerem cuidados mais que especiais. Eles são indispensáveis para o levantamento do lucro ou perda nas atividades da empresa, e nem sempre passam pela série de exames necessários. Se forem avaliados para mais ou para menos, os seus valores poderão conter super ou subavaliação, o que distorce os resultados e causam ganhos ou perdas fictícios.

Reafirme-se que o método de contagem cíclica dos estoques somente é aplicável, como controle, para empresas com grande diversidade de estoques e que, paralelamente, possuem itens de alta rotatividade, uma vez que permite a racionalização da mão-de-obra. O ponto positivo do sistema é que ele minimiza o impacto dos reajustes de quantidade e valor, uma vez que os distribui ao longo de todo o exercício e evita um grande efeito no final do período. Para efeito de Auditoria Externa, seu ponto negativo está justamente no fato de que a contagem periódica se baseia em verificações por amostragem e a Auditoria Independente também. Assim, a Auditoria faria exames por amostragem em cima de outras amostragens e, dificilmente, obteria a exatidão no universo de contas do grupo Estoques.

Entretanto, independente do método adotado, desde que dentro daqueles aceitos pelas normas de contabilidade, o essencial é que este ativo seja inventariado e contado a cada exercício, permitindo que os valores apresentados nos demonstrativos contábeis correspondam com exatidão aos produtos existentes fisicamente na empresa.

BIBLIOGRAFIA

IUDÍCIBUS. Sérgio de. MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI. Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SISTEMA SAP - Administração dos Estoques. Disponível em:

[http://help.sap.com/saphelp_40b/helpdata/pt/4d/2ba31643ad11 d18941 0000e829 fbbdiawleLhtm](http://help.sap.com/saphelp_40b/helpdata/pt/4d/2ba31643ad11d189410000e829fbbdiawleLhtm) Acesso em: 03 abr. 2004.

EVIDÊNCIA DO VALOR REALIZÁVEL DOS ESTOQUES E AUDITORIA EXTERNA

Cássia Ricardina Pereira

Josefa Arioene Medeiros Dantas

Maria da Conceição Matos dos Santos de Azevedo

Maria de Lourdes de Medeiros

Maria Gorete Tavares de Moura

Mariana Guerra Marinho

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Para a elaboração deste Capítulo foram realizadas pesquisas de campo junto a algumas empresas industriais, pesquisas bibliográficas e busca de textos em publicações especializadas em contabilidade, administração de estoques e, principalmente, Auditoria. Esses conceitos acadêmicos, extra-acadêmicos e as práticas empresariais evidenciadas forneceram elementos para interagir com outros grupos de estudo e fazer a concatenação da construção dos entendimentos aqui apresentados.

A utilização dessa sistemática possibilitou ampliar o horizonte do estudo, vez que se procurou esgotar as fontes de informações, os fatores objetos de estudo e, ainda, tomar conhecimento das varias abordagens do assunto no campo prático, indo *in loco* verificar o que realmente é feito. Em todos esses levantamentos foram

encontradas várias opiniões que divergiam entre si. A solução para esse impasse teórico foi encontrada optando-se pela confirmação prática, sob a luz da realidade econômica, principalmente pela *práxis* empresarial.

2. O VALOR DE SAÍDA DOS ESTOQUES

Os estoques são apresentados em vários estágios, isto é, como insumos básicos e secundários, produtos semi-acabados e acabados. Cada um desses subgrupos e, ainda, cada um dos itens que compõem cada subgrupo, tem valor próprio de realização, de venda – valor esse tecnicamente chamado de *valor de saída*.

Existem três métodos que são usualmente aplicados para se evidenciar os valores de saída dos estoques. São eles:

- a) Recebimentos descontados de caixa.
- b) Preços correntes de venda.
- c) Valores realizáveis líquidos.

O *valor realizável* do estoque é, portanto, o quanto de recursos a empresa espera receber pela venda dos produtos, no curso dos negócios da entidade. Por sua vez, o *valor realizado líquido* é esse valor, menos os custos de aquisição e/ou elaboração do produto e, ainda, aqueles necessários para efetuar a venda ou dela decorrentes (impostos, descontos comerciais, comissões etc.).

Os estoques podem ser custeados por uma das seguintes alternativas: valor histórico, isto é, pelo valor de aquisição ou valor de mercado, dos dois, o menor. Assim está estabelecido pelo item 11, do Artigo 186, da Lei 6.404/76, a Lei das Sociedades Anônimas:

Os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da empresa, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em



almoxarifado, serão avaliados pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for menor.

Há um perfeito encontro desse preceito legal com o conceito que é preconizado no Princípio da Prudência, um dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. O Artigo 10, da Resolução N.º 750/93, do CFC-Conselho Federal de Contabilidade, diz que:

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.

Já a Norma Brasileira de Contabilidade, que trata da Avaliação Patrimonial (NBC T 4, editada pela Resolução N.º 732/92, do CFC-Conselho Federal de Contabilidade), quando se dedica aos estoques preceitua:

4.2.3.1 – Os estoques de mercadorias, matérias-primas, outros materiais e componentes são avaliados pelo custo de aquisição, atualizado monetariamente, ou pelo valor de mercado, quando este for menor.

4.2.3.2 – Os estoques de produtos acabados e em elaboração e os serviços em andamento são avaliados pelo custo de produção, atualizado monetariamente, ou valor de mercado, quando este for menor.

4.2.3.3 – Os estoques obsoletos ou inservíveis são avaliados pelo valor líquido de realização e os estoques invendáveis devem ser baixados.

4.2.3.4 – Os estoques de animais e de produtos agrícolas e extrativos, destinados à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando atendidas as seguintes condições:

- a) que a atividade seja primária;
- b) que o custo de produção seja de difícil determinação;
- c) que haja um efetivo mercado que possibilite a liquidez imediata desse estoque e que valide a formação do seu preço; e
- d) que seja possível estimar o montante das despesas de realização da venda”. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2003, p. 107 e 108)

Entretanto, desde a vigência da Lei 9.219/95, de 26.12.1995, que alterou “a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido”, houve uma alteração substantiva na conceituação legal-fiscal da valorização dos estoques. O seu Artigo 13 institui:

Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções [...]:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável.

No instante em que a Legislação Fiscal estabelece aquilo que é legal, veta tudo o que não é citado como pertinente. Portanto, para efeito eminentemente tributário, as empresas não podem adotar



sistemas pelos quais seus estoques sejam “*avaliados pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for menor*”, como manda a Lei das Sociedades Anônimas.

Para efeito de controles internos e, ainda, para que a administração da empresa tenha consciência do valor real dos seus estoques, estes podem ser avaliados pelos valores de entrada ou de saída, considerando-se os vários estágios em que se encontram: alguns como materiais, que necessitam ser transformados em produtos vendáveis; outros, como produtos semi-acabados, que necessitam de esforços adicionais apreciáveis para complementar a sua transformação em produto acabado; ou, ainda, como produtos acabados, nos quais poucas atividades ou esforços adicionais são requeridos. Somente no último caso, justificaria-se a aplicação da avaliação pelo valor de saída, ao passo que para os insumos e produtos semi-acabados deve ser considerado o valor de entrada, por ser o mais adequado.

Como já foi dito, existem três tipos principais para evidenciar o *valor de saída* dos estoques: Recebimento descontado de caixa, Preços correntes de vendas e Valor realizável líquido. Os dois primeiros métodos não apresentam grande aplicabilidade, a não ser em casos muito específicos como, por exemplo, previsão de fluxo de caixa, elaboração de projeto de orçamento empresarial etc., todos elementos de base gerencial, que poderiam recorrer a outros métodos para obter o mesmo resultado. Já no que diz respeito à avaliação pelo *valor realizável líquido*, esta é a mais utilizada forma de avaliação de valores de saída, para produtos destinados à venda.

A utilização dos valores de saídas na avaliação de inventário considera os custos adicionais de fabricação, de vendas e de cobrança, que devem ser estimados e registrados no período em que a receita é reconhecida. Logo, o *valor realizável líquido* consiste na dedução direta das despesas do valor de venda. Com isso pode-

se dizer que ele é a entrada esperada pela venda, menos todos os dispêndios relativos à própria venda da mercadoria.

3. CONCEITO DE ESTOQUE

Já que se tem que atribuir valor aos estoques, é necessário esclarecer o que deve ser considerado como componente dessa rubrica. O termo “estoque” designa o conjunto dos itens materiais de propriedade da empresa, desde que atenda a pelo menos um desses requisitos:

- Sejam mantidos para vendas futuras.
- Encontre-se em processo de produção.
- Sejam apropriadamente “transformados” no processo de elaboração de produtos ou serviços a serem vendidos.

Assim, segundo Ludícibus e Marion, (1988, p. 53) os ativos considerados estoques, são:

- Mercadorias para comercialização ou produtos acabados (matéria-prima e mercadorias mantidas para venda).
- Materiais para produção (materiais comprados com a intenção de incorporá-los ao produto final, através do processo produtivo).
- Materiais em estoque não destinados à produção normal, chamados também de indiretos, auxiliares ou não produtivos (itens fisicamente não incorporados ao produto final, como ferramentas, material de limpeza e segurança).
- Produtos em processo de fabricação ou elaboração (que incluem material direto, mão-de-obra direta e custos gerais de fabricação) – devem refletir o custo atual dos produtos em processo.



- Custo das importações em andamento referente a itens de estoque.

4. DEFINIÇÃO DE ESTOQUES

Estoques são ativos tangíveis que se destinam a várias situações, tais como:

- Mantidos para venda no curso dos negócios da entidade;
- Em processo de produção para posterior venda no curso dos negócios da entidade;
- Materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços, que constitua exploração de negócios da entidade.

O custo dos estoques é a soma dos gastos incorridos e necessários para aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços, que façam parte do objeto social da entidade, incorridos sob qualquer forma (IBRACON, NPC 2798, DOU. 30.04.1988).

5. CLASSIFICAÇÃO DOS ESTOQUES

O problema da avaliação ou atribuições dos custos aos estoques é complexo, pois no momento de contabilizar as compras dos itens de estoques, assim como, venda a terceiros, dá-se a transmissão do direito de propriedade dos mesmos. Dessa forma entende-se

que o importante não é a posse física e sim, o direito de sua propriedade como estão representados nos itens a seguir:

- Itens que existem fisicamente em estoques na empresa, excluindo os que estão fisicamente nela, mas que são propriedades de terceiros, seja por consignação, beneficiamento ou armazenagem por qualquer motivo.
- Itens que foram adquiridos pela empresa, porém estão em trânsito, a caminho da empresa na data do levantamento, sob condição de compra, pronto para embarque.
- Itens da empresa que foram remetidos para terceiros em consignação, normalmente em poder de prováveis fregueses ou consignatários, para realização de possíveis vendas posterior – neste caso o direito de propriedade permanece com a sociedade.
- Itens de propriedade da empresa que estão em poder de terceiros para armazenagem, beneficiamento, embarque e etc.

No Plano de Contas da empresa, a rubrica Estoque poderá ter tantas subcontas quanto sejam as necessárias às características próprias da organização. Pode-se dividir a conta Estoques em dois grandes subgrupos. No primeiro caso, teriam os chamados *elementos associativos*; no segundo, os *elementos próprios*.

a) Os *elementos associativos* poderão ter os seguintes títulos:

Compras em trânsito – Os itens adquiridos pela empresa junto a fornecedores, mas que estão em trânsito, só integrarão os estoques depois de recebidos, conferidos e aprovados pelo setor competente.

Peças e materiais de manutenção – São itens que caracterizam despesas antecipadas mas que, por serem de pouca duração são evidenciados separadamente dos demais. Neste caso são excluídas do subgrupo despesas do exercício seguintes, por se tratar de bens corpóreos.



Materiais destinados a obras em andamento – Não são classificados como estoque, porém localiza-se no ativo como imobilizado em andamento, sendo classificado como almoxarifado.

Peças de reposição de equipamentos: Estoque de peças de reposição de máquinas e equipamentos que serão contabilizados como adição ao imobilizado em operação e não, como despesa; podendo ser classificado no imobilizado ou em conta do ativo circulante, em função da característica específica de sua vida útil. (IUDÍCIBUS et al, 2000, p. 186)

b) Já os *elementos próprios* podem ser registrados nas rubricas a seguir elencadas:

Produtos acabados – Deve representar os produtos já prontos para a venda, fabricados pela própria empresa.

Mercadorias para revenda – São produtos adquiridos de terceiros para revenda, que não sofreram qualquer processo de transformação.

Produtos em elaboração – Compreende o valor das matérias-primas, outros insumos, mão-de-obra etc., empregados no processo de transformação.

Matérias-primas – Abriga os materiais mais importantes e essenciais, que sofrem transformação no processo produtivo.

Materiais auxiliares – São os materiais que compõem os insumos secundários utilizados no processo industrial, por não terem significação representativa no valor global do custo de produção.

Materiais de acondicionamento e embalagem – Abrange os itens que se destinam ao acondicionamento ou à embalagem dos produtos da empresa, variando conforme o tipo de indústria.

Importações em andamento – Essa conta comporta lançamentos que tanto podem ter origem nos custos da

aquisição de mercadorias produzidas no exterior, como nos custos referentes ao transporte, às taxas alfandegárias, ao armazenamento provisório, aos despachos etc.

Materiais de manutenção e suprimentos gerais – Nesta conta são registrados os materiais de manutenção geral de diversos setores.

Almoxarifado – Engloba todos os itens de estoque de consumo em geral.

Adiantamentos a fornecedores – Destina-se aos registros dos pagamentos realizados aos fornecedores, antes do recebimento dos bens adquiridos, desde que estes *não sejam* componentes ao Ativo Imobilizado. Geralmente trata-se de itens especiais, fabricados sob encomenda da empresa compradora.

Provisão para redução ao valor de mercado – Quando o estoque tem um custo superior ao valor de mercado, o valor excedente deve ser lançado em conta redutora do grupo de estoque. Observe-se que tal provisão não é considerada, para fins fiscais.

Provisão para perdas em estoques – São perdas conhecidas de bens estocados. Seu valor deve ser calculado por estimativa, contemplando os itens obsoletos e danificados. Tal provisão também não dedutível para fins fiscais.

6. ESTOQUES DETERIORADOS, OBSOLETOS OU DE LENTA ROTAÇÃO

As empresas devem constituir uma provisão para reconhecer as perdas previstas com itens do estoque, por estes estarem obsoletos, danificados ou perecíveis, fora de especificações e defasados tecnologicamente. Esses bens podem ser classificados



da seguinte maneira:

- a) **Obsoletos** – São os itens dos estoques (matérias-primas ou produtos acabados) que estão fora de uso da linha de produção normal. Por exemplo: as peças de um modelo de automóvel que não seja fabricado há mais de dez anos.
- b) **Danificados** – São aqueles que sofreram qualquer acidente que os tenham tornado invendável em condições normais. Uma geladeira cuja porta tenha sido amassada, seria um bem danificado; um jogo de cristal que tenha caído e se quebrado, também. Enquadram-se nesse caso os produtos perecíveis que tenham ultrapassado seu prazo de validade.
- c) **Fora de especificações** – São os produtos fabricados pela empresa, mas que não atingiram o nível mínimo de qualidade e, por estarem fora das especificações técnicas, foram rejeitados pela inspeção.
- d) **Defasados tecnologicamente** – Compreende produtos que, pelo seu baixo nível de giro de estocagem, tenham ficado fora do mercado. No setor de informática e de telefonia móvel (telefones celulares) esse é um fenômeno recorrente.

No que se refere aos itens de baixo nível de giro, tem-se que considerar duas situações: há aqueles que têm baixa rotatividade por haver escassez de demanda (por exemplo: relógios de alto luxo), mas que a empresa necessita tê-los para entrega imediata. Outros são de uso da própria empresa. São itens que, mesmo de baixo giro, foram adquiridos por motivo de garantia ou segurança industrial. Geralmente são peças de reposição de máquinas e equipamentos industriais, cuja falta em um dado momento pode paralisar todo o processo produtivo. Em ambos os casos, no Balanço Patrimonial, esses itens devem aparecer no Realizável a Longo Prazo.

Quanto aos estoques obsoletos, danificados ou defasados tecnologicamente, devem ser avaliados por seu valor líquido de realização, de venda. Em alguns casos se pode usar o valor estimado

da venda para terceiros, nas condições em que se encontram ou, ainda, de venda como sucata (IUDÍCIBUS et al, 2000, p. 115).

O Auditor deve verificar, quando da realização do inventário, se há condição de uso dos itens classificados pela empresa como obsoletos ou defeituosos no estoque, exceto quando estes itens estiverem representados por valores razoáveis (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO, p. 202 e 203).

7. PROCEDIMENTOS BÁSICOS UTILIZADOS PELO AUDITOR NA AVALIAÇÃO DOS ESTOQUES

Os estoques representam um dos ativos mais relevantes na maioria das empresas industriais e comerciais, por isso os procedimentos típicos de análise e apuração dos custos dos estoques devem ser bem aplicados. A evidência da perfeita avaliação dos estoques é um dos primeiros e principais procedimentos da Auditoria contábil. Dai porque, esses exames devam se concentrar, mais ainda, na avaliação da própria origem dos custos e na metodologia usada para a valorização da conta Estoques.

Dentre os vários procedimentos de Auditoria Externa, aplicados às contas do grupo Estoques, destacam-se:

Planejamento – Devem ser realizados acordos preliminares com o cliente, com relação às datas em que serão realizados os levantamentos de inventário.

Processos do cliente – Em relação à quantidade dos itens, o Auditor deve revisar os procedimentos usados pelo cliente relativo ao que a empresa produz, como produz, como são mantidos os registros do estoque, como é realizado o inventário físico, quais os itens de maior valor, se a empresa



fornece ou recebe estoques de terceiros, em consignação.

Observação – Quanto aos procedimentos de observação, o Auditor deve: a) Percorrer e observar *in loco* o processo elaborativo da empresa; b) Verificar o local onde se encontram os estoques; c) Acompanhar os procedimentos da empresa, no despacho e no recebimento de material; d), Saber quais os procedimentos de inventário; e) Avaliar se os responsáveis pela contagem apresentam competência para tal atividade.

Controles internos – As perguntas do formulário de indagações sobre os Controles Internos devem ser respondidas pelos funcionários do setor, antes de realizado o inventário dos estoques. Posteriormente, o Auditor deve verificar as contradições por ventura havidas, entre as respostas dadas e a evidência do levantamento físico.

7.1 PROCEDIMENTOS PARA O “CUT-OFF”

Segundo Franco e Marra (2000, p. 397):

O ‘corte’ consiste em determinar o momento em que os registros contábeis auxiliares, bem como os documento com eles relacionados, refletem o levantamento do inventário. Assim, o que estiver registrado até aquele momento deverá ser incluído no inventário; o que vier a ser registrado depois será excluído.

Para que isso ocorra, é necessário uma parada nos registros de compras e vendas realizadas pela empresa. Marion (1995, p. 283) dá a seguinte explicação:

O corte de compras e vendas consiste na escolha criteriosa de qual é a última Nota Fiscal de Compra e qual é a última Nota Fiscal de Venda a ser considerada nos Registros Fiscais e Contábeis, cuidando-se para

que a mercadoria correspondente à compra seja considerada e as correspondentes às vendas sejam retiradas antes do início da contagem.

Para obter bom resultado na contagem, antes da realização do inventário, o Auditor Independente deve se certificar que há um perfeito “corte” nas atividades de compra e venda, de forma que o montante do inventário não seja inflado, nem reduzido, quando do tombamento dos elementos existentes no almoxarifado. Recomenda-se, então, os seguintes procedimentos:

Compras – Visitar o setor de recebimento de materiais comprados e verificar se os itens recebidos até a data do inventário foram contados no levantamento e se os recebidos após aquela data foram segregados e não incluídos nas contagens.

Vendas – Visitar o departamento de despacho de mercadorias vendidas e verificar se os procedimentos adotados foram adequados ao corte, garantindo que as mercadorias vendidas não sejam contadas no inventário.

7.2. AVALIAÇÃO DOS INVENTÁRIOS

Voltando a citar os professores Franco e Marra (2000, p. 398), contata-se que:

O princípio contábil determina que a avaliação dos estoques deve ser feita pelos preços de custo ou de mercado, dos dois o menor. É um princípio derivado da prudência administrativa, do conservadorismo. Mesmo obedecendo rigorosamente ao princípio contábil enunciado, vários critérios de avaliação podem ser adotados, os quais, entretanto, conduzem a resultados diferentes. Os critérios são adotados segundo as peculiaridades da empresa, seu grau de



controle e de organização, que lhe permitem aplicar o critério com economia de tempo e de trabalho ou lhe permite demonstrar seus resultados de uma forma que ela reputa mais adequada ou representativa.

Verificadas essas observações, o Auditor Externo tem que adotar os seguintes procedimentos, quanto à avaliação dos bens inventariados:

- Verificar os custos de aquisição das matérias-primas e outros insumos que estejam estocados no estado em que foram adquiridos, bem como, os preços das últimas cotações realizadas para os mesmos itens. Assim, os preços de mercado podem ser evidenciados pelas faturas mais recentes emitidas por fornecedores ou, ainda, pelas cotações para compras.
- No caso dos produtos em processamento ou acabados, o Auditor deve fazer testes do sistema de custos da empresa e dos valores do inventário, mediante análise das especificações técnicas de produção, requisição de materiais, distribuições de despesas indiretas etc.
- Para complementar as suas observações, o Auditor deve verificar as listas de preços de vendas de produtos acabados, os descontos concedidos aos clientes e as vendas e despesas para o período.
- No que se refere aos estoques obsoletos, defeituosos etc., deve ser observado se esses bens estão incluídos no inventário pelo valor de realização.

Outros procedimentos complementares devem ser observados:

- Examinar a situação física dos itens durante o inventário.
- Efetuar os testes dos preços, especialmente, quando o estoque final exceder às últimas compras.
- Revisar os trabalhos realizados pela Auditoria Interna do cliente.
- Examinar as previsões de vendas e produção.

7.3 OBJETIVOS DA AUDITORIA DOS ESTOQUES

Feitas as considerações acima, pode-se, agora, entender que exames, verificações, análise etc., realizados nos estoques e nos seus Controles Internos (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO, p. 202-203) têm por objetivo fornecer aos Auditores razoável nível de segurança de que:

- a) **As quantidades** dos itens registrados nos controles internos e os valores registrados no Balanço Patrimonial representam fielmente os estoques de propriedade da empresa.
- b) **Os valores** atribuídos aos estoques estão de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.
- c) **Os itens obsoletos, defeituosos e defasados** estão avaliados por valores possíveis de realização.
- d) **Os cálculos** aplicados às quantidades e aos valores dos bens inventariados foram os mais adequados, nas circunstâncias objetivas do cliente.
- e) **A propriedade** dos itens que compõem o grupo Estoque é, inquestionavelmente, da empresa auditada.
- f) **Há consistência** nos procedimentos do cliente, no tocante à valorização, à quantificação, aos custos médios unitários etc., em relação ao exercício anterior.

Como foi salientado no item “7.2”, deste Capítulo, o princípio da prudência administrativa e do conservadorismo determina que a avaliação dos estoques deve ser feita pelos preços de custo ou mercado, dos dois, o menor. Esse princípio contábil deve ser obedecido rigorosamente, mesmo sabendo-se que há critérios de avaliação que podem apresentar resultados divergentes.

Independentemente dos critérios de aceitabilidade por parte das autoridades fiscais, a empresa deve definir seus critérios de avaliação dos estoques de forma equânime para os exercícios que se seguem. Uma vez definido o critério, este deve ser conservado



inalterado, exercício após exercício, para que os resultados obtidos sejam uniformes. Se a empresa não obedecer a essa sistemática, o resultado do exercício em que houver a mudança de critério apresentará divergência em relação aos demais.

A exigência da uniformidade não significa que o método não possa ser mudado. Se houver essa necessidade, os resultados obtidos devem ser quantificados e revelados sob a ótica de cada método. A alteração do critério de contagem ou valorização dos estoques deverá ser descrita nas Notas Explicativas ao Balanço Patrimonial, esclarecendo-se as modificações havidas e esse fato deve, também, contar do Parecer do Auditor.

No quesito relativo ao valor, o Auditor deve atentar para algumas peculiaridades, julgadas importantes. Os métodos de identificação específica (valorização de cada item daqueles que formar a conta Estoques) que usam média ponderada, Peps etc., são, todos eles, variantes do princípio do custo histórico. Podem ser citados outros, como o método do preço de venda a varejo (IUDÍCIBUS et al, 2000), o qual se origina da necessidade de controle de algumas empresas comerciais, como lojas de departamentos, magazines, supermercados etc., que possuem elevadíssimo número de itens nos estoques destinados à venda. Trata-se de uma avaliação de valores de entrada na linha do custo, pela média ponderada móvel, apesar dos controles serem a preço de venda.

Ainda de acordo com os mesmos autores, o método que considera o valor de custo ou o valor de mercado (dos dois, o menor) tem como finalidade eliminar dos estoques a parcela dos custos que provavelmente não seja recuperável. A aplicação desse critério deve ser utilizada na avaliação dos inventários no final de cada ano, no sentido de que as perdas resultantes de estragos, deterioração, obsolescência, redução na estrutura de preços de venda ou de reposição, sejam reconhecidas nos resultados do exercício em que tais perdas ocorreram, e não, no exercício em que a mercadoria foi vendida, repostada ou transformada em sucata.

7. 4. FINALIDADES E OBJETIVOS DA MENSURAÇÃO E DA AVALIAÇÃO do ESTOQUES

As finalidades ou os objetivos da quantificação e da avaliação dos estoques são de várias ordens, entre as quais a indicação total de recursos que se espera receber pela venda dos produtos. 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.

No que se refere à determinação quantitativa dos estoques, existem quatro formas principais:

1. Contagem do inventário final.
2. Inventário perpétuo ou rotativo (cíclico).
3. Combinação do inventário final com o Inventário perpétuo ou rotativo.
4. Determinação de valores totais por meio de métodos agregativos (método do lucro bruto e método varejista).

O método de contagem física ou periódica é o fator determinante para a avaliação dos custos dos produtos vendidos. No método de inventário permanente, ao contrário, é a avaliação das saídas que determina o valor do inventário final, conforme Evandro Bezerra (<http://evandrobezerra.sites.uol.com.br>).

7.4.1. VALOR REALIZÁVEL líquido

Segundo Hendriksen (1999), o valor realizável líquido “*é a entrada esperada pela venda menos todos os gastos incrementais previstos e despesas relativas ao acabamento, venda, entrega e cobrança de produto em questão*”.



O problema principal com esta forma de avaliação reside na dificuldade em estimar os gastos adicionais necessários para completar (o produto deveria estar praticamente completo), vender e entregar o produto. Pode-se alegar, também, que se estaria reconhecendo receitas e lucros, antes que todos os esforços para vender, entregar e cobrar o produto, tenham sido realizados. (<http://evandrobezerra.sites.uol.com.br>).

7.4.2. BASES DE MENSURAÇÃO DO ESTOQUE

Bases	Valores De Entrada	Valores De Saída
Passado	Custos históricos	Preços de venda passados
Presente	Custos de reposição	Preço corrente de venda
Futuro	Custos esperados	Valor realizável esperado

As medidas de entrada representam o volume de dinheiro ou valor de alguma outra forma de compensação, pago quando um ativo ou serviço ingressa na empresa por meio de troca ou convenção.

7.4.5. VALOR REALIZÁVEL LÍQUIDO MENOS UMA MARGEM NORMAL OU CUSTOS FUTUROS DE ENTRADA DESCONTADOS

A opção pelo “*valor realizável líquido menos uma margem normal*”, somente é recomendável quando não há custo de reposição disponível. Nesse caso, o preço de venda pode ser estimado, subtraindo-se uma margem bruta normal de lucro do valor de possível realização.

Já o sistema de “*custos futuros de entrada descontados*”

considera que o custo do item estocado deve ser o valor presente da obrigação contratual. As medidas de saídas representam o volume de caixa ou valor de algum outro instrumento de pagamento, recebido quando um ativo ou seu serviço deixa a empresa por meio de troca ou conversão.

7.4.6. COMPLEXIDADE DO DESEMBOLSO COM BASE NO CONCEITO DE VALOR REALIZÁVEL LÍQUIDO

Considera-se que o valor realizável líquido corresponde ao preço normal de saída menos o valor corrente de todos os custos e despesas incrementais esperado (excluindo efeitos fiscais) relacionados à conclusão do produto, bem como, os custos com a sua venda e com a entrega de mercadoria. Pode-se dizer que a aplicação desse conceito é complexa, pois exige estimar os desembolsos adicionais necessários para completar, vender e entregar os produtos.

8. AVALIAÇÃO DE ESTOQUES

Feitas essas considerações, pode-se, agora, apresentar um exemplo de avaliação de estoques:

CONTAS A RECEBER	VALOR LÍQUIDO DE REALIZAÇÃO	Valor presente líquido de realização
ESTOQUES	Custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado quando este for inferior.	Valor realizável líquido.



8.1. VALOR DE REALIZAÇÃO

Na contabilidade de custos tem-se dois sentidos: custo de reposição e, na sua ausência, valor de realização. O valor de *realização líquida* parece ser a avaliação mais correta ou, pelo menos, o limite superior de avaliação dos estoques, ao passo que o valor de realização líquida menos a taxa normal de lucro deveria ser o limite inferior em circunstâncias especiais, e não regra. Como exemplificado por Bezerra (ver Bibliografia):

Basta que a avaliação recaia entre os dois limites, e não necessariamente em um deles, para ser aceitável pelos princípios contábeis geralmente aceitos, e pela convenção do conservadorismo. Suponha uma mercadoria cujo valor de aquisição (custo) foi de \$ 10,00. Seu valor de reposição é \$ 9,00. O valor de realização líquido é \$ 9,10, e o valor de realização líquido menos a taxa normal de lucro (calculada à razão de 15%) é de 7,60.

Assim deve-se escolher o valor de realização líquida para os inventários dos itens destinados à venda.

9. CONCLUSÃO

Os estoques representam um dos ativos mais relevantes na maioria das empresas industriais e comerciais. O seu procedimento típico de apuração dos custos deve ser bem entendido e analisado pelo Auditor Externo (assim sendo o seu valor realizável), para que possa expressar sua opinião no Parecer.

Verifica-se que os critérios adotados pelas empresas são totalmente arbitrários, porém, em princípios, são aceitáveis para fins contábeis e de elaboração das demonstrações financeiras, quando não contradizem com os Princípios Fundamentais de

Contabilidade. A base principal de aceitabilidade desses critérios é a Lei das Sociedades por Ações, observadas as imposições feitas pelo Físico, que visa penalizar as empresas que não possuem um sistema adequado de contabilidade de custos.

Tais critérios alternativos conduzem a super ou a subvalorização dos estoques, gerando lucro maior ou menor, dependendo dos interesses gerenciais momentâneos das sociedades. Já, o posicionamento das autoridades tributárias é obter o maior volume de tributos da empresa (veja-se o exemplo do Imposto de Renda), o que torna os estoques um ponto crítico para a determinação do resultado do período. Sua *avaliação a valores de saída*, particularmente de realização líquida, é justificável nos estoques destinados à venda. Para os estoques não destinados à venda, uma base de valor de entrada é adequada.

Todavia, o procedimento geralmente aceito é o que considera o custo histórico ou o de mercado como base de valor, dos dois, o menor, posicionamento este que reflete o princípio do conservadorismo, um dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Mesmo nessas condições, os itens obsoletos, defeituosos ou defasados devem ser avaliados por seu valor líquido realizável. Neste último caso, pode-se, ainda, usar o valor estimável da venda para terceiros ou venda como sucatas.

Conclui-se que o valor realizável do estoque nada mais é do que o total de recursos que se espera receber pelas vendas desses bens, menos todos os gastos incrementais previstos, relativos ao acabamento, à venda, à entrega e à cobrança do produto em questão.

BIBLIOGRAFIA

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade*. Brasília: CFC, 2003.



CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Curso básico de Auditoria: normas e procedimentos*. São Paulo: Atlas, 2000.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

HENDRIKSEN, Eldon S. *Teoria da Contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IBRACON, NPC 2/99, DOU. 30.04.1999

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. *Contabilidade Comercial*. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al., *Manual de Contabilidade das Sociedades por ações*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARION, José Carlos. *Contabilidade Básica*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. *Contabilidade empresarial*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

PANDOVESE, Clovis L. *Contabilidade Gerencial*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

TEORIA DA CONTABILIDADE: ESTOQUES. Disponível em: <http://evandrobezerra.sites.uol.com.br/teoriacontab/estoques.htm>. Acesso em 23 dez. 2004.

CURSO BÁSICO DE CUSTO IOB. www.ccsa.ufpb.br/~nca/aestoques02.htm. Acesso em 23 dez. 2004.

- 1. PLANEJAMENTO da
AUDITORIA EM ESTOQUES**
- 2. AVALIAÇÃO dos CONTROLES
INTERNOS EM ESTOQUES**

PLANEJAMENTO DA AUDITORIA - REGULAMENTAÇÃO

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE INTERPRETAÇÃO TÉCNICA NBC T 11-IT- 07 PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

Esta Interpretação Técnica (IT) visa a explicitar o subitem 11.2.1 - relativo ao PLANEJAMENTO DA AUDITORIA, da NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, etapa na qual o Auditor Independente define o seu plano de trabalho e o detalhamento dos procedimentos de Auditoria a serem aplicados.

CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

1. O Planejamento da Auditoria é a etapa do trabalho na qual o Auditor Independente estabelece a estratégia geral dos trabalhos a executar na entidade a ser auditada, elaborando-o a partir da contratação dos serviços, estabelecendo a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, de modo que possa desempenhar uma Auditoria eficaz.

2. O Planejamento da Auditoria é muitas vezes denominado Plano de Auditoria, ou Programa de Auditoria, conceitos que nesta IT são considerados partes do Planejamento da Auditoria.
3. As informações obtidas quando da avaliação dos serviços, conforme previsto nas Normas Profissionais de Auditor Independente aprovadas pelo CFC, devem servir de base, também, para a elaboração do Planejamento da Auditoria, sendo esta uma etapa subsequente àquela.
4. O Auditor Independente deve ter em conta que o Planejamento da Auditoria é um processo que se inicia na fase de avaliação para a contratação dos serviços. Nesta etapa devem ser levantadas as informações necessárias para conhecer o tipo de atividade da entidade, sua complexidade, a legislação aplicável, relatórios, parecer e outros informes a serem emitidos, para assim determinar a natureza do trabalho a ser executado. A conclusão do Planejamento da Auditoria só se dá quando o Auditor Independente completar os trabalhos preliminares, com o atendimento dos objetivos do item 12.
5. As informações obtidas, preliminarmente, para fins de elaboração da proposta de serviços, juntamente com as levantadas para fins do Planejamento da Auditoria, devem compor a documentação comprobatória de que o Auditor executou estas etapas de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.
6. Muitas informações que compõem o planejamento definitivo para determinado período são confirmadas durante os trabalhos de campo, o que implica a necessidade de o Auditor Independente revisá-lo e ajustá-lo à medida que for executando os trabalhos.
7. O programa de Auditoria deve ser preparado por escrito ou por outro meio de registro, o que facilita o entendimento dos procedimentos de Auditoria a serem adotados e propicia uma orientação mais adequada para a divisão do trabalho.
8. O detalhamento dos procedimentos de Auditoria a serem adotados deve esclarecer o que o Auditor necessita examinar na entidade, com base no seu sistema contábil e de controles internos.
9. No programa de Auditoria devem ficar claras as diversas épocas para a aplicação dos procedimentos e a extensão com que os exames serão efetuados.



10. O programa de Auditoria, além de servir como guia e instrumento de controle para a execução do trabalho, deve abranger todas as áreas a serem examinadas pelo Auditor Independente.

OBJETIVOS

11. Os principais objetivos do Planejamento da Auditoria são:

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

12. As alíneas do item anterior não excluem outros objetivos que possam ser fixados, segundo as circunstâncias de cada trabalho, especialmente quando houver o envolvimento com partes relacionadas e Auditoria de demonstrações contábeis consolidadas.

INFORMAÇÕES E CONDIÇÕES PARA ELABORAR O PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

13. Nos itens a seguir, destacam-se os aspectos a serem considerados

no Planejamento da Auditoria. Tais elementos não excluem outros que se revelarem necessários, conforme o tipo de atividade da entidade, seu tamanho, qualidade de seu sistema contábil e de controles internos e a competência de sua administração.

CONHECIMENTO DAS ATIVIDADES DA ENTIDADE

14. Conforme estabelecido na NBC T 11 , item 11.2.1.2, o planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento das atividades, os fatores econômicos, legislação aplicável, as práticas operacionais da entidade e o nível geral de competência de sua administração.

FATORES ECONÔMICOS

15. Para o Auditor Independente completar o conhecimento do negócio da entidade a ser auditada, deve avaliar os fatores econômicos desta, abrangendo:

- a) o nível geral da atividade econômica na área de atuação da entidade e fatores que podem influenciar seu desempenho, tais como níveis de inflação, crescimento, recessão, deflação, desemprego, situação política, entre outros;
- b) as taxas de juros e as condições de financiamento;
- c) as políticas governamentais, tais como monetária, fiscal, cambial e tarifas para importação e exportação; e
- d) o controle sobre capitais externos.

16. A análise preliminar desses fatores é a base para identificar riscos que possam afetar a continuidade operacional da entidade, a existência de contingências fiscais, legais, trabalhistas, previdenciárias, comerciais, ambientais, obsolescência de estoques e imobilizações, e outros aspectos do negócio com impacto potencial nas demonstrações contábeis.

17. É recomendável que tais circunstâncias, se constatadas, sejam discutidas previamente entre o Auditor Independente e a administração da entidade a ser auditada.

LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

18. O conhecimento prévio da legislação que afeta a entidade a ser



auditada é fundamental para a avaliação, pelo Auditor, dos impactos que a não-observância das normas pertinentes pode ter nas demonstrações contábeis. Neste sentido, o Auditor deve considerar os seguintes aspectos:

- a) os impostos, taxas e contribuições a que a entidade está sujeita;
- b) as contribuições sociais a que a entidade está sujeita;
- c) a regulamentação própria do setor de atividade; e
- d) as informações que a entidade deve fornecer a terceiros em função de suas atividades, como, por exemplo, bancos, companhias abertas, seguradoras, fundos de pensão, etc.

PRÁTICAS OPERACIONAIS DA ENTIDADE

19. Uma entidade tem sua dinâmica nas transações regulares que se propõe no seu objeto social. Dentro do conceito de continuidade, devem ser considerados, entre outros, os seguintes aspectos da entidade:

- a) a natureza das atividades e o tipo de operações que ela realiza;
- b) a localização das instalações e o grau de integração entre elas;
- c) os produtos que fabrica, comercializa, ou os serviços que executa;
- d) os mercados de atuação e sua participação neles;
- e) sistemas de controle interno das principais atividades: vendas, compras, produção, pessoal, estocagem, tesouraria, etc.;
- f) as margens de resultado operacional bruto, de contribuição e de resultado líquido;
- g) as políticas de vendas e *marketing*, compras, estocagem, produção, manutenção e conservação de bens, e recursos humanos;
- h) as políticas de importação e exportação, e de formação de preços, as tendências, a qualidade dos produtos e a garantia dos produtos pós-venda;
- i) a identificação de clientes e fornecedores estratégicos ou importantes, e a forma de relacionamento com eles;
- j) as modalidades de inventários;
- k) as franquias, licenças, marcas e patentes;

- l) a pesquisa e o desenvolvimento de novos produtos ou serviços;
- m) os sistemas de informações sobre as operações;
- n) o uso de manuais operacionais;
- o) o grau de interferência da administração e dos controladores nas operações da entidade; e
- p) controles gerenciais.

20. O conhecimento das atividades da entidade e as suas características operacionais são fundamentais para a identificação dos riscos da Auditoria.

NÍVEL GERAL DE COMPETÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO

21. Uma entidade é gerida por uma administração, que tem a responsabilidade pela registro, controle, análise e aprovação das transações. O conhecimento do nível de competência da administração é fundamental para que o Auditor tenha uma percepção razoável da organização da entidade e dos reflexos que uma gestão não-confiável pode determinar nas demonstrações contábeis. Para isso, tem de considerar itens como os que seguem:

- a) a estrutura corporativa e o grau de relacionamento com os controladores;
- b) as formas de relacionamento com partes relacionadas;
- c) as formas de eleições e designações da administração;
- d) a estrutura de capital e suas modificações em relação ao exercício anterior;
- e) a estrutura organizacional, limites de alçada e definições de linhas de responsabilidade;
- f) os objetivos e o plano estratégico da administração;
- g) as aquisições, fusões, incorporações ou cisões efetuadas no período, ou efeitos decorrentes dessas operações, realizadas em períodos anteriores, e suas influências na administração;
- h) a independência da administração para a tomada de decisões; e
- i) a frequência das reuniões da administração e o grau de decisões tomadas.



CONHECIMENTO DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS ADOTADAS E SUAS ALTERAÇÕES EM RELAÇÃO AO EXERCÍCIO ANTERIOR

22. O Planejamento de Auditoria deve abranger o conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade, para propiciar uma adequada avaliação da consistência das demonstrações contábeis, considerando os seus efeitos sobre o programa de Auditoria em face das novas normas de contabilidade que passarem a ser aplicáveis à entidade.

23. A alteração das práticas contábeis pode determinar modificações na comparabilidade das demonstrações contábeis. Daí a necessidade de:

- a) comparar as práticas contábeis adotadas no exercício com as adotadas no exercício anterior;
- b) dimensionar seus efeitos na posição patrimonial e financeira e no resultado da entidade.

CONHECIMENTO DO SISTEMA CONTÁBIL E CONTROLES INTERNOS

24. O conhecimento do sistema contábil e de controles internos é fundamental para o Planejamento da Auditoria necessário para determinar a natureza, extensão e oportunidade dos procedimentos de Auditoria, devendo o Auditor:

- a) ter conhecimento do sistema de contabilidade adotado pela entidade e de sua integração com os sistemas de controles internos;
- b) avaliar o grau de confiabilidade das informações geradas pelo sistema contábil, sua temporalidade e sua utilização pela administração; e
- c) avaliar o grau de confiabilidade dos controles internos adotados pela entidade, mediante a aplicação de provas de procedimentos de controle, dentro da abrangência definida no item 11.2.5 da NBC T 11.

ÁREAS IMPORTANTES DA ENTIDADE

25. A identificação das áreas importantes depende do tipo de negócio da entidade. Uma indústria difere de uma entidade que atua somente no comércio ou daquelas que atuam nas atividades rurais, de mineração ou de serviços.

26. Existem muitos tipos de entidades industriais, comerciais e de serviços, dos mais variados portes e atuando em diferentes mercados. Portanto, o Auditor Independente deve iniciar pela análise da natureza do negócio da entidade e, a partir daí, definir um tipo de planejamento para o trabalho de Auditoria.

27. O conhecimento do negócio passa pela identificação da espécie de produtos e serviços, mercado de atuação, tipo e perfil dos clientes e fornecedores, as formas de comercialização, o nível de dependência da entidade de clientes e fornecedores, os níveis de custos de pessoal, impostos, matéria-prima, financeiros e outros no custo total da entidade.

28. A identificação das áreas importantes de uma entidade deve abranger o que se segue:

- a) verificação dos casos em que elas têm efeitos relevantes sobre as transações da entidade e se refletem nas demonstrações contábeis;
- b) a localização das unidades operacionais em que a entidade realiza suas transações;
- c) a estrutura de recursos humanos, a política de pessoal adotada, a existência de fundo de pensão, compromissos com sindicatos, níveis salariais e tipos de benefícios indiretos;
- d) a identificação de clientes importantes, participação no mercado, políticas de preços, margens de lucro, qualidade e reputação dos produtos e serviços, estratégias mercadológicas, garantia dos produtos e outros fatores comerciais;
- e) a identificação de fornecedores importantes de bens e serviços, e avaliação da qualidade dos produtos e serviços, garantias de entrega, contratos de longo prazo, importações, formas de pagamento e métodos de entrega dos produtos;
- f) os inventários, com identificação de locais, quantidades, tipos de armazenamento, pessoal envolvido e outros fatores;
- g) as franquias, licenças, marcas e patentes quanto a contratos e registros existentes;
- h) os investimentos em pesquisa e desenvolvimento;
- i) os ativos, passivos e transações em moeda estrangeira;
- j) a legislação, normas e regulamentos que afetam a entidade;
- k) a estrutura do passivo e níveis de endividamento;



- l) a qualidade e consistência dos níveis de informação gerencial para a tomada de decisões;
- m) os índices e estatísticas de desempenho físico e financeiro; e
- n) análise da tendência da entidade.

VOLUME DE TRANSAÇÕES

29. A avaliação do volume de transações deve ser feita para que o Auditor Independente tenha:

- a) o conhecimento e o dimensionamento mais adequado dos testes a serem aplicados e dos períodos em que tais volumes são mais significativos;
- b) a identificação de como as normas internas são seguidas, suas diversas fases, as pessoas envolvidas e os controles internos adotados sobre elas; e
- c) a definição das amostras a serem selecionadas, e noção da existência de um grande volume de transações de pequeno valor ou de um volume pequeno de transações, mas com valor individual significativo.

COMPLEXIDADE DAS TRANSAÇÕES

30. A complexidade das transações de uma entidade é fator determinante do grau de dificuldade que o Auditor Independente pode encontrar para realizar seu trabalho. Desse modo, deve levar em conta que:

- a) a complexidade das transações de uma entidade pode significar a necessidade de planejar a execução dos trabalhos com profissionais mais experientes ou de haver uma supervisão mais direta durante sua realização;
- b) as operações complexas podem ser passíveis de erro e fraude, com maior freqüência, se não possuírem controles que atendam às exigências e riscos das operações;
- c) as transações complexas podem determinar um ciclo mais longo para a realização do negócio e margens de lucros não-uniformes para um mesmo tipo de operação, visto existir, muitas vezes, o fator oportunidade; e
- d) uma entidade com operações complexas exige maior grau de especialização e experiência da administração.

EXISTÊNCIA DE ENTIDADES ASSOCIADAS, FILIAIS E PARTES RELACIONADAS

31. Para definir a abrangência de seu trabalho, o Auditor Independente deve considerar, no seu planejamento, a existência de entidades controladas, coligadas, filiais e unidades operacionais. Para tanto, é necessário:

- a) definir se os exames são extensivos às partes relacionadas, como controladas e coligadas, e se abrangem as filiais e unidades operacionais da entidade;
- b) definir a natureza, a extensão e a oportunidade dos procedimentos de Auditoria a serem adotados em relação às partes relacionadas, podendo ocorrer, inclusive, a necessidade de elaboração de um programa de Auditoria específico, porém coordenado com o planejamento global, para o grupo de entidades;
- c) entender a natureza das operações com as partes relacionadas e seu impacto nas demonstrações contábeis; e
- d) ter em conta que situação semelhante pode ocorrer com o planejamento nas filiais e unidades operacionais, pois estas podem ter, além das atividades próprias, outras, decorrentes de uma política de descentralização determinada pela matriz. Cabe observar que em muitas entidades as unidades operacionais têm muita autonomia, como se fossem outras entidades, cabendo ao Auditor Independente avaliar esses aspectos para definir um planejamento adequado.

USO DO TRABALHO DE OUTROS AUDITORES INDEPENDENTES, ESPECIALISTAS E AUDITORES INTERNOS

32. O planejamento deve considerar a participação de Auditores internos e de especialistas na execução do trabalho na entidade auditada, e a possibilidade de as controladas e coligadas serem examinadas por outros Auditores independentes. Nestas circunstâncias, o Auditor Independente deve levar em conta as seguintes questões:

- a) a necessidade do uso do trabalho de outros Auditores ocorre quando estes realizam trabalhos para partes relacionadas, em especial quando os investimentos da entidade são relevantes, ou se faz necessário consolidar as



- demonstrações contábeis. No planejamento de Auditoria, este aspecto é muito importante, pois deve haver uma coordenação entre os Auditores independentes, de forma que sejam cumpridos as normas profissionais e os prazos estabelecidos com as entidades auditadas;
- b) dependendo das circunstâncias, pode ocorrer a necessidade de revisão dos papéis de trabalho do outro Auditor Independente;
 - c) quando o Auditor de uma entidade investidora não examinar as demonstrações contábeis das entidades investidas e se os ativos destas representam parte relevante dos ativos totais daquela, deve considerar se pode assumir a incumbência;
 - d) o uso do trabalho dos Auditores internos deve ser avaliado quando da contratação dos serviços, e, ao elaborar o seu planejamento, o Auditor Independente deve ter noção clara do envolvimento com a Auditoria interna da entidade a ser auditada, do nível de coordenação e colaboração a ser adotado e do tipo de trabalho que a Auditoria interna vai realizar como suporte ao Auditor Independente; e
 - e) o uso de especialistas permite duas situações: a primeira, quando o profissional é contratado pelo Auditor Independente, respondendo este pelo trabalho efetuado por aquele. Nesta circunstância, o planejamento dos trabalhos é facilitado, já que existe maior entrosamento e vinculação entre o especialista e o Auditor Independente. A segunda ocorre quando o especialista é contratado pela entidade a ser auditada, sem vínculo empregatício, para executar serviços que tenham efeitos relevantes nas demonstrações contábeis. Neste caso, o Auditor Independente mencionará o fato em seu parecer.

NATUREZA, CONTEÚDO E OPORTUNIDADE DOS PARECERES E RELATÓRIOS A SEREM EMITIDOS

33. Quando da contratação dos serviços de Auditoria, o Auditor Independente deve identificar com a administração da entidade os pareceres e relatórios a serem por ele emitidos, os prazos para sua apresentação e os conteúdos dos relatórios.

34. Os pareceres e relatórios dos Auditores podem ser previamente discutidos com a administração da entidade.

35. Todos os relatórios e pareceres a serem emitidos devem obedecer aos prazos previamente estabelecidos.

EXIGÊNCIAS E PRAZOS ESTABELECIDOS POR ÓRGÃOS REGULADORES

36. Muitas atividades têm normas estabelecidas por órgãos reguladores, que têm de ser cumpridas pela entidade. O Auditor deve verificar o nível de cumprimento dessas normas e, também, emitir relatórios específicos sobre elas. Assim, ao efetuar o seu planejamento, o Auditor Independente deve considerar as seguintes situações:

- a) determinadas atividades estão sujeitas ao controle e regulamentação por organismos oficiais, como as áreas de mercado de capitais, mercado financeiro, mercado segurador e outras. As entidades que exercem atividades reguladas por estes organismos têm de submeter-se às exigências por eles estabelecidas, que, muitas vezes, fixam prazos para a entrega de documentações contábeis, relatórios e pareceres de Auditor Independente e informações periódicas sobre dados contábeis, financeiros, econômicos e físicos, visando a informar terceiros interessados sobre o desempenho da entidade. O Auditor Independente, ao executar seu planejamento, deve observar o enquadramento da entidade auditada em tais exigências, de modo que cumpra as responsabilidades com ela assumidas;
- b) a identificação de tais exigências também deve ser feita quando da avaliação dos trabalhos a serem oferecidos à entidade auditada, conforme estabelece a NBC P 1 - Normas Profissionais de Auditor Independente;
- c) o Auditor deve estar suficientemente esclarecido quanto às penalidades a que está sujeito pelo não-cumprimento de prazos para entrega dos trabalhos sob sua responsabilidade;
- e
- d) sempre que a entidade auditada estabelecer limitações para que o Auditor possa cumprir os prazos a que estiver sujeito por força de compromissos contratuais, deve formalizar tais circunstâncias à administração, destacando os efeitos pecuniários respectivos.



CONTEÚDO DO PLANEJAMENTO

CRONOGRAMA

37. O planejamento deve evidenciar as etapas e as _pocas em que serão executados os trabalhos, de acordo com o teor da proposta de prestação de serviços e sua aceitação pela entidade auditada.

38. No cronograma de trabalho devem ficar evidenciadas as áreas, unidades e partes relacionadas que serão atingidas pela Auditoria, para comprovar que todos os compromissos assumidos com a entidade auditada foram cumpridos.

PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

39. O planejamento deve documentar todos os procedimentos de Auditoria programados, bem como sua extensão e oportunidade de aplicação, objetivando comprovar que todos os pontos da entidade considerados relevantes foram cobertos pelo Auditor Independente.

RELEVÂNCIA E PLANEJAMENTO

40. O Auditor Independente deve, no planejamento da Auditoria, considerar a ocorrência de fatos relevantes que possam afetar a entidade e a sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

RISCOS DE AUDITORIA

41. O Auditor Independente deve, na fase de planejamento, efetuar a avaliação dos riscos de Auditoria, para que os trabalhos sejam programados adequadamente, evitando a apresentação de informações errôneas nas demonstrações contábeis.

PESSOAL DESIGNADO

42. Quando incluir a designação de equipe técnica, o planejamento deve prever a orientação e supervisão do Auditor, que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos a serem executados.

43. A responsabilidade pelo planejamento e execução dos trabalhos realizados é do Auditor Independente, inclusive quando participarem, da equipe técnica, especialistas designados por ele.

ÉPOCAS OPORTUNAS DOS TRABALHOS

44. Para definir as épocas oportunas de realização dos trabalhos de Auditoria, o Auditor Independente deve considerar em seu planejamento:

- a) o conteúdo da proposta de trabalho aprovada pela entidade;
- b) a existência de épocas cíclicas nos negócios da entidade;
- c) as épocas em que a presença física do Auditor é recomendável para efetuar avaliações sobre as transações da entidade;
- d) as épocas adequadas para a inspeção física dos estoques e de outros ativos;
- e) o momento adequado para solicitar confirmações de saldos e informações de terceiros, como advogados, por exemplo;
- f) a necessidade de cumprimento de prazos fixados pela própria administração da entidade ou por órgãos reguladores;
- g) fatores econômicos que afetem a entidade, tais como avaliação de efeitos de mudanças de política econômica pelo governo ou aprovação de legislação ou normas regulamentadoras que influenciem de forma significativa os negócios da entidade;
- h) a possibilidade de utilizar trabalhos de Auditores internos e de especialistas, que sirvam de subsídio ao trabalho do Auditor Independente, de modo que estejam terminados e revisados de forma coordenada com o cronograma de trabalho definido no planejamento;
- i) a existência de fato relevante que possa afetar a continuidade normal dos negócios da entidade, caso em que pode ser requerida uma modificação no planejamento, para avaliação dos efeitos sobre a entidade; e
- j) os prazos para a emissão de pareceres e relatórios dos trabalhos realizados.

HORAS ESTIMADAS PARA A EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

45. Ao elaborar sua proposta de trabalho, o Auditor Independente deve apresentar uma estimativa de honorários e horas ao cliente - conforme determinam as Normas Profissionais de Auditoria Independente -, na qual prevê o cumprimento de todas as etapas do trabalho a ser realizado. No planejamento devem constar as horas distribuídas entre as várias etapas do trabalho e entre os integrantes da equipe técnica.



SUPERVISÃO E REVISÃO

46. A supervisão e revisão devem ser planejadas para cobrirem desde a etapa inicial dos trabalhos, abrangendo o próprio planejamento, até o término do trabalho contratado com a entidade.

INDAGAÇÕES À ADMINISTRAÇÃO PARA CONCLUIR O PLANEJAMENTO

47. Embora a proposta de trabalho de Auditoria elaborada pelo Auditor Independente e aceita pela administração da entidade a ser auditada forneça base para o processo de preparação do planejamento da Auditoria, deve ser discutida com a administração da entidade, para confirmar as informações obtidas e possibilitar sua utilização na condução dos trabalhos a serem realizados.

REVISÕES E ATUALIZAÇÕES NO PLANEJAMENTO E NOS PROGRAMAS DE AUDITORIA

48. O planejamento e os programas de Auditoria devem ser revisados permanentemente, como forma de o Auditor Independente avaliar as modificações nas circunstâncias e os seus reflexos na extensão, oportunidade e natureza dos procedimentos de Auditoria a serem aplicados.

49. As atualizações no planejamento e nos programas de Auditoria têm de ser documentadas nos papéis de trabalho correspondentes, devendo ficar evidenciados, também, os motivos das modificações a que se procedeu.

PLANEJAMENTO DA PRIMEIRA AUDITORIA

50. A realização de uma primeira Auditoria numa entidade requer alguns cuidados especiais da parte do Auditor Independente, podendo ocorrer três situações básicas:

- a) quando a entidade nunca foi auditada, situação que requer atenção do Auditor Independente, visto que ela não tem experiência anterior de um trabalho de Auditoria;
- b) quando a entidade foi auditada no período imediatamente anterior,

por Auditor Independente, situação que permite uma orientação sobre aquilo que é requerido pelo Auditor Independente.

- c) quando a entidade não foi auditada no período imediatamente anterior, situação que requer atenção do Auditor Independente, porquanto as demonstrações contábeis que servirão como base de comparação não foram auditadas.

51. Assim sendo, nessas circunstâncias, o Auditor Independente deve incluir no planejamento de Auditoria: análise dos saldos de abertura, procedimentos contábeis adotados, uniformidade dos procedimentos contábeis, identificação de relevantes eventos subseqüentes ao exercício anterior e revisão dos papéis de trabalho do Auditor anterior.

SALDOS DE ABERTURA

52. O Auditor deve examinar e confrontar os saldos de abertura com os registros contábeis dos saldos das contas de ativo, passivo e patrimônio líquido, e examinar a sua consistência.

53. Quando os trabalhos de Auditoria do exercício anterior tiverem sido efetuados por outro Auditor, o exame da consistência dos saldos iniciais pode ser feito mediante a revisão dos papéis de trabalho do Auditor anterior, complementado por trabalhos adicionais, se necessário.

PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ADOTADOS

54. Com vista a avaliar a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, o Auditor Independente deve proceder à revisão dos procedimentos contábeis adotados pela entidade no exercício anterior e naquele a ser auditado.

55. Quanto ao exercício anterior, essa revisão resulta da necessidade da comparabilidade com os procedimentos do exercício a ser auditado.

56. Para se certificar dos procedimentos contábeis adotados no exercício anterior, cabe ao Auditor proceder a um exame sumário daqueles adotados pela entidade, inclusive pelo que consta nas respectivas demonstrações contábeis.

57. Se o exercício anterior foi examinado por outro Auditor Independente, devem ser analisados o parecer dos Auditores e o conteúdo das



demonstrações contábeis, inclusive as notas explicativas, como fonte de informação para uma avaliação, pela Auditoria, do exercício a ser auditado.

UNIFORMIDADE DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

58. A comparabilidade das demonstrações contábeis de dois exercícios depende dos procedimentos contábeis uniformes adotados.

59. No planejamento de uma primeira Auditoria, o exame dos procedimentos contábeis adotados no exercício, comparativamente com os adotados no exercício anterior, é fator relevante para a formação de uma opinião sobre as demonstrações contábeis do exercício.

60. A adoção de procedimentos contábeis que não atendam aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade deve ser objeto de discussão antecipada entre o Auditor e a administração da entidade, uma vez que pode caracterizar-se a necessidade da emissão de parecer com ressalva ou adverso às demonstrações contábeis sob análise.

IDENTIFICAÇÃO DE EVENTOS RELEVANTES SUBSEQÜENTES AO EXERCÍCIO ANTERIOR

61. Quando o Auditor Independente estiver realizando uma primeira Auditoria numa entidade e constatar situações que caracterizem como relevantes eventos subseqüentes ao exercício anterior, deve imediatamente discuti-las com a administração da entidade e, quando as demonstrações contábeis daquele exercício tenham sido examinadas por outros Auditores independentes, discuti-las com esses, inteirando-se, se for o caso, dos fatos que sejam de seu conhecimento com respeito aos eventos subseqüentes.

REVISÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO DO AUDITOR ANTERIOR

62. No planejamento da primeira Auditoria, o Auditor Independente deve avaliar a necessidade de revisão dos papéis de trabalho e dos relatórios emitidos pelo seu antecessor (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade: Auditoria e perícia*. Brasília: CFC, 2003)

PLANEJAMENTO DA AUDITORIA EM ESTOQUES - MODELO

“Um planejamento de Auditoria é um plano de exame programado com flexibilidade. Os programas de Auditoria são, geralmente, de dois tipos, como segue:

- 1. Um esquema planejado e determinado pela experiência prática de cada Auditor, ou*
- 2. Um formulário ou formula progressiva, indicando sucintamente os alcance, caráter, objetivos e limitações da Auditoria.*

Todo planejamento de Auditoria deve ser suscito e conciso, de maneira que os procedimentos empregados em cada Auditoria estejam de acordo com as circunstâncias dos exames [...]. Cada passo da Auditoria deve estar justificado como sendo um método eficiente para se obter informes necessários para atender às regulamentações estabelecidas”.

(HOLMES, Arthur W. *Auditoria: principios y procedimientos*. Tradução de Francisco Contro Malo. 2 ed. México: Hispano Americana, 1972)



PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	
Cliente:	Exercício findo em ___ / ___ / ___
Grupamento: ESTOQUE	
Subgrupo ou conta:	Referência:

APLICAÇÃO DESTE PROGRAMA DE AUDITORIA EXTERNA

Este programa se aplica ao exame das transações e registros de estoques de mercadorias e produtos próprios do comércio da empresa (matérias-primas, materiais diversos, produtos em processamento, produtos acabados e estoques em trânsito), desenvolvendo testes do movimento de entradas e saídas, de contagens físicas e de sua avaliação em moeda corrente.

OBJETIVOS DESTE PROGRAMA

Para estar em condições de emitir uma opinião sobre os estoques, o Auditor Independente deverá atender, entre outros, aos seguintes objetivos:

- a) Estar seguro, tanto quanto praticável, de que o montante demonstrado como estoques está representado por materiais e/ou mercadorias fisicamente existentes e vendáveis ou transformáveis em produtos para venda, em circunstâncias normais.
- b) Estar certo de que as quantidades existentes na data do Balanço Patrimonial foram adequadas e consistentemente valorizadas, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.
- c) Estar certo de que os estoques não incluem Itens obsoletos

ou danificados ou, se incluem, que tenham sido avaliados a valores residuais e que foram constituídas provisões para atender a prováveis prejuízos com a realização de estoques obsoletos, danificados ou de pouco movimento.

- d) Estar certo de que a empresa tem a propriedade das mercadorias e de que eventuais ônus ou gravames sobre os estoques tenham sido revelados nas demonstrações contábeis.

Ações	Referências e notas	Realizado por e data
<p>ENTENDIMENTO DAS OPERAÇÕES E AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS:</p> <p>1. Obter uma compreensão das operações rotineiras realizadas pela empresa e registrar esse entendimento, elaborando fluxogramas ou narrativas. As seguintes fontes deverão ser consultadas, caso sejam disponíveis:</p> <p>a) Manual de procedimentos da empresa auditada.</p> <p>b) Manual e plano de contas da empresa auditada.</p> <p>c) Instruções, formulários e normas internas.</p> <p>d) Relatórios da Auditoria interna.</p> <p>e) Papéis de trabalho de exercícios anteriores, quando a empresa já é cliente.</p> <p>f) Verificar os papéis de trabalho dos Auditores anteriores, quando a empresa é cliente novo.</p> <p>2. Efetuar uma visita geral às instalações da empresa (armazéns ou depósitos, recepção, expedição etc.). Obter uma impressão visual das instalações. Tomar informações gerais acerca dos atributos físicos dos insumos empregados e produtos manufaturados pela empresa.</p> <p>3. Avaliar os controles internos contábeis e preencher o questionário correspondente.</p> <p>4. Se a empresa já for cliente tradicional e com base nas</p>		



Ações	Referências e notas	Realizado por e data
<p>informações colhidas conforme os itens de 1 a 3 acima:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Atualizar as anotações arquivadas na pasta permanente.b) Julgar se há necessidade de efetuar alterações no Programa de Auditoria anterior, discutindo suas sugestões com o encarregado do serviço. <p>EXAME DAS TRANSAÇÕES E REGISTROS:</p> <p>1. Com base nas Relações Mensais ou nos Registros Permanentes de estoques, selecionar um determinado número de itens, de tal forma que cubra todas as categorias dos bens estocados. Escolher, ainda, um determinado mês para servir de base para amostragem dos exames. Examinar a movimentação de entradas e saídas desses itens, havida nesse determinado mês, anotando detalhes tais como: códigos, nomenclatura, quantidades e valores em estoque, total de entradas e saídas do mês, preços unitários etc., de acordo com roteiro a seguir:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Inspeccionar documentação de entrada:<ul style="list-style-type: none">● Relatório de recepção.● Notas Fiscais e Faturas de fornecedores (matéria-prima, embalagem, materiais diversos de consumo e manutenção e produtos para revenda).● Relatório de produção ou semelhante (produção em andamento e produtos acabados).b) Conferir cálculo do novo preço unitário.c) Certificar-se de que as entradas examinadas foram incluídas no movimento total de entradas do mês.d) Examinar documentação de saída:<ul style="list-style-type: none">● Requisições (matéria-prima, embalagem, materiais diversos).		

Ações	Referências e notas	Realizado por e data
<ul style="list-style-type: none"> ● Relatórios de produção (produção em andamento). ● Notas Fiscais de vendas e relatórios de expedição (produtos acabados). <ol style="list-style-type: none"> a) Conferir cálculos dos preços unitários aplicados às saídas. b) Certificar-se de que as saídas examinadas foram incluídas no movimento total de saídas do mês c) Efetuar leitura nos lançamentos do registro permanente de estoque, nos demais meses não testados. Investigar lançamentos não provenientes de compras, vendas ou transferências para fabricação. <p>2. Efetuar leitura no movimento de lançamentos (débitos e créditos) registrados mês a mês nas contas do Razão de estoques. Examinar eventuais lançamentos anormais ou não usuais.</p> <p>INVENTÁRIO FÍSICO</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Obter do cliente, com a devida antecedência, a <i>programação anual</i> de inventários físicos dos estoques (matéria-prima, material de embalagem, materiais de consumo e manutenção – peças, componentes, sobressalentes e outros insumos – produtos em processo e produtos acabados) para que a equipe de Auditoria possa planejar, adequadamente, sua participação <i>como observadores</i>. Arquivar a programação junto aos papéis de trabalho. 2. Em datas próximas às das contagens físicas, obter cópias das instruções para os inventários físicos e dos <i>lay-outs</i> dos locais em que se encontram armazenados os itens a serem inventariados. Estudá-las com profundidade e preparar recomendações ou listar pontos para discussão com o funcionário do cliente, que seja responsável pelo inventário físico. Dirimir todas as dúvidas porventura existentes. 3. Obter informação quanto ao valor dos estoques, por 		



Ações	Referências e notas	Realizado por e data
<p>natureza dos itens a inventariar. Essa informação poderá ser útil para orientar quanto ao grau de atenção que se deve dispensar às contagens dos principais itens.</p> <p>4. Caso seja necessário promover reuniões antes da realização dos inventários físicos, comparecer e resumir os assuntos relevantes ou obter cópia da ata da reunião anterior.</p> <p>5. Em data anterior aos inventários físicos, comparecer (de preferência com a equipe escalada para acompanhar as contagens) aos locais onde serão realizadas as contagens, com o objetivo de familiarizar-se com o "cenário". Observar as providências em andamento para prover as condições adequadas para a realização do inventário</p> <p>6. Na vésperas da contagem, convocar os assistentes designados para participarem dos inventários físicos e instruí-los quanto às suas funções e atribuições antes, durante e após os inventários, inclusive, orientando-os quanto aos detalhes que devem ser observados, quantidade de testes de contagem, métodos a serem usados pelo cliente para contagem (medições, contagem, pesagem, estimativas etc.).</p> <p>7. No local das contagens, distribuir o pessoal entre as equipes do cliente na forma anteriormente programada. Exercer supervisão permanente sobre o pessoal, durante os trabalhos.</p> <p>8. Instruir o pessoal quanto à extensão dos testes de contagem e quanto aos itens que devem ser objeto de prioridade em termos de contagem. Os seguintes detalhes devem constar dos papéis de testes de contagem física:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Local em que se encontra estocado o item (depósito, galpão, armazéns, estantes etc.).-b) Número da etiqueta.c) Código e nomenclatura do item.		

Ações	Referências e notas	Realizado por e data
<p>d) Quantidade contada.</p> <p>e) Quantidade registada nos controles do estoque.</p> <p>f) Diferenças (se houver).</p> <p>g) Valor do item, conforme os registros de estoque.</p> <p>9. Percorrer toda a área da fábrica, dos armazéns ou dos depósitos de modo a certificar-se de que todas as providências antecedentes ao inventário foram tomadas pelo cliente, para o bom desempenho da contagem, tais como:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Arrumação dos itens. ● Etiquetagem dos itens. ● Atualização dos registros permanentes. <p>10. Preparar um <i>cut-off</i> de entradas e saídas de estoque, anotando os últimos documentos emitidos e recebidos (Notas Fiscais, requisições, relatórios de produção, ordens de fabricação, relatórios de recepção etc.).</p> <p>11. Comparecer aos setores de recepção e de expedição do cliente e anotar detalhes referentes às mercadorias que se encontrem nesses locais ou solicitar relações ao cliente, caso em que se deve conferi-las. Examinar e anotar os números dos documentos que estejam dando cobertura aos itens. Inquirir quanto ao tratamento contábil dispensado a tais estoques.</p> <p>12. Contar e examinar documentos de estoques arrumados em caminhões, trens etc.</p> <p>13. Informar-se se existem e visitar os locais em que se encontram estocados os:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Itens obsoletos. ● Itens danificados. ● Itens de estocados com baixo giro. <p>Anotar detalhes dos itens ou obter relações do cliente, conferindo-as.</p>		



Ações	Referências e notas	Realizado por e data
<p>14. Inquirir quanto a estoques de terceiros consignados à empresa e da empresa consignados à terceiros. Anotar o tratamento dispensado a tais estoques. Obter confirmações diretas de terceiros.</p> <p>15. Inquirir quanto ao tratamento a dispensar à sucata. Participar da apuração das quantidades em estoque e anotar detalhes.</p> <p>16. Acompanhar a apuração dos estoques em processo de fabricação. Certificar-se da adequação dos critérios adotados para estimar a produção. Anotar detalhes da apuração efetuada e das fases em que se encontram os itens em fabricação. Inspeccionar relatórios de produção.</p> <p>17. Participar de recontagens de itens que tenham apresentado diferenças de contagens, em relação aos registros permanentes, em níveis anormais ou não usuais.</p> <p>18. Efetuar um teste "cruzado" de contagem física, com o seguinte procedimento: partindo das quantidades marcadas nas etiquetas (seleccioná-las ao acaso) e recolhidas durante a contagem, localizar o item e confrontar as quantidades registradas nas etiquetas com as obtidas pela recontagem.</p> <p>19. Depois de terminadas as contagens físicas, cumprir os seguintes procedimentos:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Percorrer, em companhia do funcionário do cliente, que seja responsável pelo inventário físico, toda a área da contagem, para verificar se todos os itens incluídos nos estoques foram inventariados e etiquetados.b) Anotar os números das etiquetas usadas, canceladas, extraviadas e não utilizadas.c) Revisar os papéis de testes de contagens, indexá-los, referenciá-los e arquivá-los.d) Anotar os pontos pendentes, para serem esclarecidos em visitas futuras.		

Ações	Referências e notas	Realizado por e data
<p>e) Preparar um breve relatório sobre o inventário físico, contendo as observações pertinentes ao trabalho e realizadas no seu transcurso, bem como, as recomendações que devam ser feitas ao cliente.</p> <p>ANÁLISES E DEMONSTRATIVOS PARA A DATA DO BALANÇO:</p> <p>Solicitar ao cliente, instruindo-o devidamente, o preparo das análises e demonstrativos necessários para a visita final, conforme itens a seguir:.</p> <p>EXAME DE SALDOS DE BALANÇO:</p> <p>1. Obter as relações de estoques (todas as modalidades) conforme requerido acima, e:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Conferir somas (milhares). b) Confrontar saldos totais com as respectivas contas de controle do Razão geral. <p>2. Com base nas relações de estoques, selecionar um determinado número de itens (indicar critérios e identificar os itens) e efetuar o seguinte trabalho:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Confrontar quantidades, preços unitários e valores individuais, com registros permanentes de controle de estoque. b) Conferir cálculos (quantidades x preços unitários). c) Cruzar quantidades constantes das relações, com os testes de contagens físicas. <p>Observação: Se as contagens tiverem sido feitas em datas não coincidentes com a do fechamento, conciliar movimento para efeito de comparação, com base na documentação de entradas e saídas.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Comparar preços de custo com preços de mercado e/ou mínimos de realização. Julgar se há necessidade 		



Ações	Referências e notas	Realizado por e data
<p>de sugerir a criação de provisões para retificação de estoques.</p> <p>b) Confrontar preços unitários constantes das relações de estoques com os testes de preços. Analisar eventuais diferenças entre esses preços e investigar variações anormais.</p> <p>c) Caso o cliente utilize sistema de "custos padrões", certificar-se de que os estoques e os custos de vendas foram ajustados ao final do exercício (segundo proporção das quantidades em estoque e das vendas) para os preços de custos reais</p> <p>Com base nas relações de estoques, na relação de estoques obsoletos e/ou de movimento lento ou, ainda, por revisão dos registros permanentes de estoques:</p> <p>a) Inquirir quanto ao critério de avaliação desses itens e julgá-los.</p> <p>b) Inquirir quanto ao tratamento contábil a ser dispensado a esses itens</p> <p>c) Cruzar detalhes da relação, com dados anotados durante o inventário físico.</p> <p>d) Julgar quanto à necessidade de sugerir a criação de provisões para retificação de estoques.</p> <p>4. Examinar os lançamentos de ajustes dos estoques em função dos inventários físicos, e:</p> <p>a) Confrontar dados com os papéis de trabalho.</p> <p>b) Verificar se os lançamentos foram aprovados pelo responsável pelo inventário físico e pela Diretoria.</p> <p>c) Certificar-se de que as diferenças tenham sido devidamente analisadas quanto à sua normalidade.</p> <p>5. Efetuar um "cut-off" de compras cumprindo os seguintes procedimentos, anotando detalhes nos papéis de trabalho:</p>		

Ações	Referências e notas	Realizado por e data
<p>a) Selecionar documentos originais referentes a algumas compras relevantes realizadas no final do exercício e no início do exercício seguinte (a seleção pode ser feita com base no "Registro de compras", "Registro de entradas" ou arquivo de contas a pagar).</p> <p>b) Inspecionar os Relatórios de Recebimento de Mercadorias, observando a sua data.</p> <p>c) Verificar lançamento nos controles dos estoques.</p> <p>d) Certificar-se de que as compras foram registradas nos períodos contábeis corretos. Examinar lançamentos no Razão ou Diário (Estoques e Contas a Pagar).</p> <p>6. Efetuar um "cut-off" de vendas, cumprindo os seguintes procedimentos, anotando detalhes nos papéis de trabalho:</p> <p>a) Selecionar as Notas Fiscais e faturas de vendas mais relevantes ao final do exercício e ao início do exercício seguinte (a seleção poderá ser feita com base em registros extracontábeis ou no arquivo de Notas Fiscais ou faturas).</p> <p>b) Examinar pedidos de clientes.</p> <p>c) Inspecionar relatórios de expedição.</p> <p>d) Examinar conhecimentos de embarque.</p> <p>e) Verificar saídas nos registros de estoques.</p> <p>f) Certificar-se de que as vendas foram registradas nos períodos contábeis corretos. Examinar lançamentos no Razão ou Diário (Contas a Receber e Estoques).</p> <p>7. Obter a análise de estoques em trânsito solicitada ao cliente e:</p> <p>a) Conferir somas (milhares).</p>		



Ações	Referências e notas	Realizado por e data
<p>b) Confrontar total com o Razão. c) Examinar documentos originais de compras. d) Examinar recepção posterior e entrada no estoque. e) Cruzar as respostas da circularização de fornecedores, com o Razão.</p> <p>8. Inquirir sobre estoques em poder de terceiros na data do balanço. Examinar documentação e obter confirmações (se tal procedimento não houver sido coberto durante a realização do inventário físico).</p> <p>9. Inquirir, anotando detalhes, sobre:</p> <p>a) Ônus ou gravames sobre estoques. b) Compromissos de compras de estoques a preços acima do valor de mercado ou em quantidades acima das necessidades de curto prazo.</p> <p>10. Efetuar leitura do movimento das contas do Razão, analisá-la e julgar sua normalidade.</p> <p>11. Com base no trabalho feito, julgar quanto à necessidade de sugerir ajustes ou reclassificações de saldos. Nesse caso, registrar as sugestões em papel de trabalho.</p> <p>CONCLUSÃO:</p> <p>1. Os controles internos são satisfatórios? 2. Os saldos parecem corretos? 3. Foram adotados adequadamente os Princípios Fundamentais de Contabilidade? 4. Esses Princípios são consistentes com os do período anterior? 5. Há fatos que merecem citação no Parecer ou divulgações em Notas Explicativas?</p>		

Preparado por	Data	Visto por	Data	Revisto por	Data

AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

- REGULAMENTAÇÃO

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

[...]

NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

11.2.5 - Estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos.

11.2.5.1 - O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade, dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

11.2.5.2 - O Auditor deve efetuar o estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade, como base para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de Auditoria, considerando:

- a) o tamanho e complexidade das atividades da entidade;
- b) os sistemas de informação contábil, para efeitos tanto internos quanto externos;
- c) as áreas de risco de Auditoria;
- d) a natureza da documentação, em face dos sistemas de informatização adotados pela entidade;
- e) o grau de descentralização de decisão adotado pela administração da entidade; e
- f) o grau de envolvimento da Auditoria interna, se existente.

11.2.5.3 - O sistema contábil e de controles internos é de responsabilidade da administração da entidade; porém o Auditor deve efetuar sugestões objetivas para seu aprimoramento, decorrentes de constatações feitas no decorrer do seu trabalho.

11.2.5.4 - A avaliação do sistema contábil e de controles internos pelo Auditor deve considerar os seguintes aspectos:

- a) o ambiente de controle existente na entidade; e
- b) os procedimentos de controle adotados pela administração da entidade.

11.2.5.5 - A avaliação do ambiente de controle existente deve considerar:

- a) a definição de funções de toda a administração;
- b) o processo decisório adotado na entidade;
- c) a estrutura organizacional da entidade e os métodos de delegação de autoridade e responsabilidade;
- d) as políticas de pessoal e segregação de funções; e
- e) o sistema de controle da administração, incluindo as atribuições da Auditoria interna, se existente.

11.2.5.6 - A avaliação dos procedimentos de controle deve considerar:

- a) as normas para elaboração de demonstrações contábeis e quaisquer outros informes contábeis e administrativos, para fins quer internos quer externos;



- b) a elaboração, revisão e aprovação de conciliações de contas;
- c) a sistemática revisão da exatidão aritmética dos registros;
- d) a adoção de sistemas de informação computadorizados e os controles adotados na sua implantação, alteração, acesso a arquivos e geração de relatórios;
- e) os controles adotados sobre as contas que registram as principais transações da entidade;
- f) o sistema de aprovação e guarda de documentos;
- g) a comparação de dados internos com fontes externas de informação;
- h) os procedimentos de inspeções físicas periódicas em ativos da entidade;
- i) a limitação do acesso físico a ativo e registros; e
- j) a comparação dos dados realizados com os dados projetados.

AVALIAÇÃO dos CONTROLES INTERNOS

- Modelo

Controles Internos são todas as medidas tomadas pela administração de uma dada empresa para controlar seus negócios, bem como, para produzir e gerenciar as atividades decorrentes de suas atividades. Podem ser consubstanciados em manuais, normas, procedimentos rotineiros etc. Envolvem tanto os sistemas como os funcionários da sociedade.

Conceitualmente, os Controles Internos são entendidos como um plano organizacional que têm por base um conjunto de métodos e sistemas que visam proteger o patrimônio da empresa e obter dados contábeis, financeiros, administrativos, de produção e comerciais com a maior exatidão e credibilidade possíveis. Por meio deles, a direção da sociedade deseja alcançar eficiência e eficácia operacionais. Assim vistos, a aplicabilidade dos Controles Internos dá-se tanto no campo da Contabilidade como da própria Administração.

Se, por um lado, os *controles contábeis* compreendem normas, métodos e procedimentos que buscam a fidelidade dos registros contábeis, por outro, os *controles administrativos* abrangem normas,



métodos e procedimentos que buscam otimizar a operacionalidade da sociedade, por meio da efetiva aplicação dessas normas, relacionadas ou não, com o sistema contábil.

OS CONTROLES INTERNOS, A EMPRESA E A CONTABILIDADE

Segundo o professor Édison Kiefer*:

Os problemas de controle interno encontram-se na empresa moderna, em todas as suas áreas: vendas, fabricação, compras, tesouraria etc. O exercício de um adequado controle sobre cada uma destas funções assume fundamental importância para que se atinjam os resultados mais favoráveis com menores desperdícios. Um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em um controle interno eficiente é, na maioria das vezes, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios.

Daí porque é correto afirmar que a maioria das irregularidades detectadas pelo Auditor Independente decorre de duas causas principais: ou as normas não são apropriadas ao tipo específico das atividades da empresa e às características individuais da própria sociedade ou, ainda, não são efetivamente praticadas pelos seus funcionários. Ressalte-se que, no último caso, evidencia-se ineficiência das chefias, gerências ou até da direção da empresa. Em todas essas organizações têm-se vulnerabilidade a erros involuntários – propositais ou não –, desperdícios, manipulação de informações, roubos e fraudes.

* Disponível em:

http://64.233.187.104/search?q=cache:Y96GnvC_gnlj:www.unerj.br/projetos_pedagogia/upload/2004/ciencias_Comtabil.doc+%C3%89dison-kiefer+controle+interno&hl=pt-BR. Acesso em 28 dez. 2004.

QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS	
Cliente:	Exercício findo em
Grupamento: ESTOQUES	___ / ___ / ___
Subgrupo ou conta:	Referência:

Ações	Sim	Não*
<p>A) INTRODUÇÃO:</p> <p>1. Os estoques constantes do grupamento de contas dos inventários, compreendem:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) matérias-primas ? b) Material de consumo e suprimento (também compreendidas as peças de reposição)? c) Produtos prontos adquiridos para revenda? d) Produtos em processo de fabricação própria? e) Produtos acabados, de fabricação própria da companhia? f) Material de embalagem? g) Matéria-prima, mercadorias, materiais diversos etc., em trânsito? h) Outros (indicar quais)? <p>2. O controle contábil dos estoques está baseado em:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Registros permanentes de inventários (registros contínuos e individuais de estoque)? b) Somente apurações físicas periódicas (inventários físicos)? c) Rateios de custos acumulados nos casos de contratos de longo prazo, firmados com terceiros (construções, instalações)? <p>3. O controle dos estoques está centralizado em um setor específico da companhia:</p>		

* Quando a pergunta não for aplicável à situação da empresa, responder com NA (Não Aplicável), nesta coluna.



Ações	Sim	Não
<p>a) Contabilidade geral? b) Contabilidade de custos?</p> <p>B) REGISTROS PERMANENTES DE INVENTÁRIOS:</p> <p>4. São mantidos registros individuais (permanentes ou contínuos) sobre todas as classes de inventários?</p> <p>5. Existem controles individuais inclusive para:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Itens existentes fisicamente mas já totalmente amortizados (ferramentas pequenas, acessórios de maquinaria e equipamentos cujos custos totais já incluam os custos dos acessórios etc.)?b) Mercadorias de terceiros em consignação?c) Mercadorias de propriedade da companhia em poder de terceiros?d) Peças de propriedade da companhia em poder de terceiros?e) Peças?f) Sucata?g) Material obsoleto? <p>6. Os registros individuais de inventários indicam todos os detalhes relativos a uma adequada identificação dos itens em estoque, tais como:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Código do material ou produto?b) Nomenclatura?c) Localização do item (depósito, galpão, armazenagem etc.)?d) Quantidades?e) Preços unitários?f) Valores totais? <p>7. As tarefas de manutenção e controle dos registros individuais dos inventários são desempenhadas por funcionários cujas funções sejam independente de:</p>		

Ações	Sim	Não
<p>a) Custódia física dos estoques?</p> <p>b) Lançamentos no Razão geral?</p> <p>c) Funções de vendas?</p> <p>d) Execução de contagens físicas dos estoques?</p> <p>e) Funções ligadas ao departamento de produção?</p> <p>f) Funções de expedição?</p> <p>8. Os registros permanentes são:</p> <p>a) Balanceados periodicamente, para comparação de totais com a conta de controle do Razão geral?</p> <p>b) Reconciliados com as quantidades físicas em estoque (contagens físicas), pelo menos uma vez por ano?</p> <p>9. Existe um procedimento estabelecido para investigar, corrigir e aprovar as diferenças relevantes, decorrentes das comparações entre:</p> <p>a) As quantidades inventariadas fisicamente e as constantes dos registros individuais de estoques?</p> <p>b) Os valores constantes dos registros individuais de estoque e os constantes das contas de controle do Razão geral?</p> <p>10. As seguintes tarefas são executadas por pessoas com funções independentes das de custódia física dos estoques e lançamentos nos registros individuais:</p> <p>a) Comparação dos registros individuais com as quantidades inventariadas fisicamente?</p> <p>b) Valorização das quantidades inventariadas fisicamente?</p> <p>c) Comparação dos valores correspondentes aos inventários físicos com as contas de controle do Razão geral?</p> <p>d) Investigação e correção das diferenças resultantes das comparações acima mencionadas?</p> <p>Aprovação dos ajustes nos registros individuais de estoques e nas correspondentes contas de controle do Razão geral?</p> <p>11. Os registros individuais de controle dos estoques são mantidos atualizados (lançados dia-a-dia)?</p>		



Ações	Sim	Não
<p>12. Os lançamentos feitos nos registros individuais mencionam com clareza:</p> <ul style="list-style-type: none">a) A data da transação?b) O número do documento original?c) Um histórico, mesmo que breve, da ocorrência? <p>13. Os lançamentos são feitos de tal forma que dificultem alterações, especialmente das quantidades lançadas (deve ser evitada a prática, por exemplo, de escriturá-las a lápis)?</p> <p>14. Os registros individuais são mantidos em locais cujo acesso aos mesmos seja limitado às pessoas que os escrituram (especialmente ao término dos expedientes diários)?</p> <p>15. Somente são efetuados lançamentos nos registros individuais com base em documentos hábeis, tais como:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Entradas de matérias-primas, materiais diversos, embalagem, produtos prontos para revenda:<ul style="list-style-type: none">● Boletins de entrada (ou relatórios de recebimento, ou notas de entrada ou semelhante) ?● Notas fiscais de fornecedores?● Outros (indicar)?b) Entradas por produção própria (produtos acabados, semi-acabados, peças fabricadas, componentes etc.).<ul style="list-style-type: none">● Boletins de produção (ou relatórios de produção etc.)?● Outros (indicar)?c) Saídas de matérias-primas, materiais diversos, de embalagens etc.:<ul style="list-style-type: none">● Requisições?● Ordens de serviço?● Notas de entrega de materiais?● Outros (indicar)?d) Saídas de produtos acabados (fabricação própria ou adquiridos para revenda):		

Ações	Sim	Não
<ul style="list-style-type: none"> ● Notas Fiscais? ● Outros (indicar)? <p>16. Parece-lhe que os registos permanentes, mantidos pela companhia, são necessários? O trabalho burocrático poderia ser reduzido, sem prejuízo dos Controles Internos contábeis e do registo das transações, com os registos permanentes sendo conservados só para os itens valiosos e de venda fácil?</p> <p>17. Parece-lhe que os registos permanentes são adequados e que, se durante o ano fossem ciclicamente testados pela companhia, poderiam ser evitadas paralisações gerais para realização de contagens físicas completas?</p> <p>16. Os registos permanentes de estoque são revisados periodicamente, de modo a serem verificados, por meio de consulta no movimento de entradas e saídas, se existem:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Itens de pouca saída? b) Itens obsoletos? c) Excesso de estoques? d) Itens danificados? <p>19. Tal fato é confirmado por visita aos locais onde estão estes itens fisicamente estocados?</p> <p>20. As tarefas referidas nos itens 18 e 19 acima são cumpridas por pessoa independente às funções de:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Custódia física dos estoques? b) Manutenção dos registos permanentes de estoques? <p>21. É preparado um relatório para a diretoria sobre o assunto?</p> <p>22. São tomadas medidas pela companhia para destinação física dos itens obsoletos, danificados etc., bem como, para o tratamento contábil a ser dispensado aos mesmos?</p>		



Ações	Sim	Não
<p>C – MOVIMENTAÇÃO FÍSICA E CONTÁBIL DOS ESTOQUES (ENTRADAS POR COMPRAS OU PRODUÇÃO E SAIDAS POR CONSUMO OU VENDAS):</p> <p>23. O pessoal encarregado de receber as mercadorias adquiridas:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Verifica as quantidades, especificações e qualidade do material, comparando o resultado com os detalhes constantes das Notas Fiscais e Faturas dos fornecedores?b) Confronta os detalhes das Notas Fiscais com os dos pedidos de compra?c) Prepara os relatórios de recebimento (ou boletins de entrada etc.)?d) Carimbam as Notas Fiscais, acusando o recebimento das mercadorias? <p>24. O material recebido, mas ainda em fase de inspeção pelo setor de controle de qualidade, é devidamente contabilizado?</p> <p>25. As entregas de produtos acabados no depósito são acompanhadas de:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Cópia do relatório de produção recebido da fábrica (departamento de produção)?b) Ordens de produção?c) Notas de entrega?d) Nota Fiscal (documento interno)?e) Outros documentos? <p>26. Os documentos emitidos pelo departamento de produção (relatórios de produção, ordens de produção, notas de entrega etc.) são:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Pré-numerados tipograficamente?b) Submetidos a controle de seqüência numérica?c) Contém detalhes relativos ao produto fabricado, como:<ul style="list-style-type: none">● Data de fabricação?● Data da entrega ao almoxarifado de produtos acabados?		

Ações	Sim	Não
<ul style="list-style-type: none"> ● Quantidades? ● Descrição das mercadorias? <p>27. Há evidência de que o produto de fabricação própria foi recebido no almoxarifado, tal como:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Emissão de relatório de recebimento (como se o produto tivesse sido adquirido de terceiros)? b) Declaração no próprio relatório de produção (ou outros documentos emitidos pelo departamento de produção)? c) Outros meios (indicar)? <p>28. Os almoxarifados de matérias-primas, materiais diversos e embalagens somente entregam mercadorias mediante a apresentação de documento hábil e devidamente autorizado:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Requisições de materiais? b) Ordens de entrega? c) Ordens de serviço? d) Nota de saída? e) Outros (indicar)? <p>29. Os documentos emitidos são pré-numerados tipograficamente?</p> <p>30. A seqüência numérica de tais documentos é devidamente controlada?</p> <p>31. Quando um documento é cancelado:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Todas as demais vias também o são? b) O original é conservado junto às cópias, na via fixa ao talão? c) Enviadas para controle da Contabilidade ou setor de custos? <p>32. São exigidos que sejam observados os seguintes detalhes, com relação às requisições (ou outros documentos que sejam emitidos):</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Assinatura do requisitante? b) Assinatura de quem recebeu o material? c) Assinatura de quem entregou o material? d) Aprovações? 		



Ações	Sim	Não
<p>e) As quantidades são expressas por extenso?</p> <p>f) Inutilização dos espaços em branco?</p> <p>33. As requisições (ou documento semelhante):</p> <p>a) São conferidas em detalhes, por pessoa independente das funções de guarda e manutenção dos registros de estoque?</p> <p>b) São comparadas (a via original) periodicamente, a base de testes, com a cópia em poder do almoxarifado?</p> <p>34. Existe controle sobre os talões de requisições ainda não colocados em uso, mantidos por pessoa independente das funções de guarda e manutenção dos registros permanentes de estoques?</p> <p>35. É enviada pelo menos uma cópia da requisição diretamente à Contabilidade, a fim de que os almoxarifes não tenham a oportunidade de alterar as quantidades lançadas nas requisições?</p> <p>36. As matérias-primas e materiais requisitados pelo departamento de produção, mas não totalmente utilizados (consumidos) são:</p> <p>a) Devolvidos fisicamente aos almoxarifados?</p> <p>b) A devolução se faz mediante documento específico (nota de devolução ou semelhante)?</p> <p>c) Estes documentos são pré-numerados tipograficamente?</p> <p>d) A seqüência numérica dos mesmos é devidamente controlada?</p> <p>e) As quantidades requisitadas (totais) e as devolvidas são mencionadas nos relatórios produção?</p> <p>37. As saídas de produtos acabados despachados para clientes somente ocorrem mediante emissão de Nota Fiscal (ou nota de entrega etc)?</p> <p>38. As quantidades transferidas dos estoques de mercadorias acabadas para custo de vendas são reconciliadas com o somatório das vendas a prazo e a vista?</p> <p>39. Estas reconciliações são feitas por pessoas com funções independentes de:</p> <p>a) Custódia física dos estoques?</p> <p>b) Manutenção dos registros de inventário permanente?</p>		

Ações	Sim	Não
<p>c) Registro de contas a receber?</p> <p>40. Quando não são mantidos registros permanentes, contendo valores, ou quando os registros permanentes forem mantidos somente para controlar as quantidades, a apuração do valor total a ser creditado aos inventários e debitado ao custo de vendas é obtido:</p> <p>a) Pela multiplicação das quantidades consumidas pelos preços unitários de custo?</p> <p>b) Pela diferença de inventários (inventário inicial mais compras e custos de fabricação, se houver, menos inventário final)?</p> <p>c) Pelo rateios de porcentagem de custos acumulados em relação a contratos a prazo longo (em geral, no caso de construções ou instalações para terceiros quando o rateio pode basear-se em estimativas de engenheiros, porcentagem física já completada ou em entregas parciais)?</p> <p>41. O lançamento feito a débito de Custo de Vendas e crédito a Estoques está suportado por mapa analítico que, inclusive, mencione os documentos originais que deram origem as saídas de mercadorias (Notas Fiscais etc.)?</p> <p>42. Nos casos em que o custo de vendas é apurado pelo método do preço de varejo ou revenda, são mantidos dados estatísticos que permitam um acompanhamento da margem de lucro bruto:</p> <p>a) Por produto?</p> <p>b) Por departamento de vendas?</p>		
<p>D) SISTEMAS DE CUSTO</p>		
<p>43. A companhia possui um sistema que mensalmente determine o custo dos inventários e apure o Custo das Mercadorias Vendidas?</p>		
<p>44. O sistema de custos adotado permite que seja obtido o custo unitário, custo por ordem de fabricação ou por lotes fabricados, para:</p>		
<p>a) Produção em andamento (ou produtos ou processo de fabricação)?</p>		



Ações	Sim	Não
<p>b) Produtos acabados?</p> <p>45. O sistema de custos está integrado aos registros da Contabilidade geral da empresa?</p> <p>46. são mantidas contas separadas para controlar:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Os custos dos estoques aplicáveis à elaboração de produtos em processo?b) Os custos dos estoques aplicáveis à fabricação de produtos acabados?c) Os gastos gerais de fabricação?d) Os gastos gerais de fabricação a serem absorvidos na produção?e) As contas de variação (quando são utilizados custos padrões ou <i>Standards</i>), para:<ul style="list-style-type: none">● Matérias-primas ?● Mão-de-obra direta?● Gastos gerais de fabricação (despesas indiretas)?f) Os ajustes físicos e de preços?g) As provisões para obsolescência de estoques?h) As amortizações de estoques (geralmente peças, acessórios ou componentes)?i) As despesas debitáveis diretamente ao custo das mercadorias vendidas (custo de vendas) tais como: despesas de engenharia, <i>royalties</i>, pesquisas, desenvolvimento etc.? <p>47. O custeamento da produção está consubstanciado no sistema contábil e em relatórios de custo ou mapas de custo?</p> <p>48. Cópia de toda a documentação que originou a apuração dos custos de produção, está mantida em arquivo de modo a facilitar qualquer consulta?</p> <p>49. Os relatórios de custo são preparados de tal forma que apresentem informações, tais como:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Dados comparativos com meses ou períodos anteriores?		

Ações	Sim	Não
<p>b) Comentários sobre aumentos ou reduções de eficiência?</p> <p>c) Informações sobre horas aplicadas na produção?</p> <p>d) Quantidades produzidas?</p> <p>e) Custos unitários e valores totais?</p> <p>f) Resultados por áreas de responsabilidade?</p> <p>g) Apuração de lucro bruto por produto fabricado ou por linha de produtos?</p> <p>50. Tais relatórios indicam, também, as causas das variações específicas de custo entre períodos, como por exemplo:</p> <p>a) Variação nos preços das matérias-primas e materiais empregados?</p> <p>b) Variações no uso das matérias-primas e materiais (maior ou menor aproveitamento, perdas etc.)?</p> <p>c) Variações nas taxas de mão-de-obra pelo aumento de salários e encargos?</p> <p>d) Variações nas horas aplicadas na produção, por necessidade de operações adicionais ou improdutividade?</p> <p>e) Variação nas despesas indiretas, pelo crescimento das mesmas e pelo aumento ou diminuição do volume de produção?</p> <p>51. A Contabilidade de Custos mantém-se atualizada, de forma que os dados de custos fornecidos à gerência sejam os mais recentes possíveis?</p> <p>52. As taxas ou coeficientes aplicados pela companhia para rateio dos gastos gerais de fabricação são:</p> <p>a) Revisados periodicamente?</p> <p>b) Ajustados para refletir as situações atuais?</p> <p>53. As mudanças na elaboração dos produtos, que afetam os custos de material e mão-de-obra, são prontamente comunicadas por escrito, ao encarregado pelo sistema de custos, para ser feita a necessária revisão nos programas de custos?</p> <p>54. O sistema de custos em uso permite:</p> <p>a) Que se façam estimativas razoáveis do custo de novos produtos?</p> <p>b) Que o departamento de vendas possa preparar cotações</p>		



Ações	Sim	Não
<p>de preços, rapidamente?</p> <p>c) Que possam ser eliminados em casos de consolidação de demonstrações financeiras, os lucros de operações realizadas entre empresa do mesmo grupo; entre matrizes e fábricas etc.?</p> <p>55. O sistema de custo pode ser simplificado de maneira a reduzir o trabalho de apuração de custos excessivos, como:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Eliminação de distribuições de gastos indiretos excessivamente detalhados?b) Tratamento de pequenos débitos como gastos indiretos e não como gastos diretos?c) Agrupamento por classes, de itens de natureza similar? <p>56. Há uma correlação clara da compra ou manufatura de peças e acessórios com a produção ou necessidades de vendas? (Comunicações sobre altas de estoques de clientes, ocorridas por emergência da produção e níveis de estoque substancialmente abaixo dos mínimos, ou obsolescência em níveis altos de estoques, impedem que se responda "SIM" a esta pergunta).</p> <p>57. Caso a companhia utilize o sistema de custo padrão (ou "standard"):</p> <ul style="list-style-type: none">a) Os custos padrões são revisados com regularidade para que não se distanciem demasiadamente dos custos reais?b) Os custos padrões são comparados com os custos reais?c) Os custos padrões são ajustados ao final do ano, para que os inventários e o custo de vendas reflitam os custos reais? <p>58. Há alguma forma de controle orçamentário?</p> <ul style="list-style-type: none">a) Abrange despesas de fabricação e outras e está integrado no sistema de custo?b) É desenvolvido cientificamente, incluindo a segregação de despesas fixas e variáveis (não simplesmente uma previsão contendo despesas estimadas relacionadas com estimativas de vendas)? <p>59. As despesas de fabricação por departamentos, centros de custos, fabricas etc. são apresentadas simples e concisamente (com comparações com o Orçamento), de maneira tal que sejam úteis à alta administração e aos chefes de departamentos e outros</p>		

Ações	Sim	Não
<p>responsáveis pelas despesas e seu controle?</p> <p>60. Os procedimentos da empresa exigem relatórios diários do material danificado durante o processo de produção, a fim de serem estabelecidas responsabilidades e justificados os lançamentos nas contas de controle dos inventários?</p> <p>E - AVALIAÇÃO FINAL DOS INVENTÁRIOS:</p> <p>61. Os inventários finais em moeda corrente foram revisados pelo cliente de modo a observar se há:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Erros em preços unitários devido a enganos na colocação de vírgulas, preços, cálculos, somas etc.? b) Estoques obsoletos ou de pouca movimentação? c) Itens cujos preços de custos estejam superiores aos de mercado? <p>62. O método de avaliação dos estoques é consistente com o utilizado no exercício anterior?</p> <p>63. A avaliação da sucata e dos estoques obsoletos e danificados foi feita considerando-se o mínimo valor possível de realização?</p> <p>64. A conta de materiais em trânsito foi devidamente analisada de modo a evitar a permanência de itens pendentes por longa data?</p> <p>65. No caso da existência de ônus ou gravames sobre os estoques da companhia, tal fato é claramente revelado nas demonstrações financeiras ou nas Notas Explicativas que as acompanham?</p>		

Preparado por	Data	Visto por	Data	Revisto por	Data



“Este livro foi coordenado pelo Professor Tomislav R. Femenick, tendo por base pesquisas e textos elaborados por alunos do curso de Ciências Contábeis da FARN-Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte. Inicialmente, os textos foram preparados para que os alunos apresentassem seminários em sala de aula, tendo por enfoque a Auditoria de Estoques.

Considerando que os trabalhos produzidos pelos alunos atingiram um nível bastante elevado e, ainda, a falta de publicações sobre o assunto, o Professor lançou um desafio: que os alunos organizassem as matérias de cada grupo para a edição de um livro, que supriria a carência no mercado de obras desse setor especializado.

O desafio tornou-se realidade”.

