

## **PROPOSTA DE MODELO PARA IMPLEMENTAÇÃO DE AUDITORIA EXTERNA EM ESTOQUES**

Diego Felipe Campanharo

*Bacharel em Ciências Contábeis e Especialista em Controladoria*  
[diegocampanharo1@yahoo.com.br](mailto:diegocampanharo1@yahoo.com.br)

Diogo Fávero Pasuch

*Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Ciências Contábeis e Controladoria e Doutorando em Ciências Contábeis.*  
[diogo@diveneto.com.br](mailto:diogo@diveneto.com.br)

Os procedimentos de auditoria independente permitem que o auditor evidencie documentos para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis. O objetivo deste estudo é propor um modelo de implementação de auditoria externa em estoques. Para alcançar o objetivo foi desenvolvido um referencial teórico abordando aspectos sobre fundamentos da auditoria, conceitos e aplicação da auditoria contábil, auditoria interna e externa, funções e diferenças, procedimentos e princípios da atividade. Após a elaboração do modelo, é possível afirmar que a implementação da auditoria em estoques depende da colaboração da empresa auditada, dando abertura para que o auditor possa realizar seu trabalho e que seu parecer possa contribuir na tomada de decisões da empresa.

**Palavras-chave:** Auditoria. Auditor independente e estoques.

### **1. INTRODUÇÃO**

A auditoria, hoje, já é entendida como uma forte ferramenta de gestão. Ter o controle patrimonial e conseguir atingir os resultados esperados tem sido uma busca incessante pelas organizações. Considerando a necessidade de se reposicionar no mercado ou permanecer nele, as empresas têm recorrido à auditoria como uma ferramenta apropriada que pode oferecer subsídios capazes de contribuir fortemente nas tomadas de decisões em todos os níveis estratégicos.

Segundo Franco e Marra (2001), são mais tecnicistas quando assim definem auditoria: Compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações

contábeis deles decorrentes. Os exames são efetuados de acordo com as normas de auditoria usualmente aceitas e incluem os procedimentos que os auditores julgarem necessários, em cada circunstância, para obter os elementos de convicção, com o objetivo de comprovar se os registros contábeis foram executados de acordo com os princípios fundamentais e normas de contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativos examinados e outras situações nelas demonstradas.

Conforme Almeida (2003), os estoques são bens destinados à venda ou à fabricação, relacionados com os objetivos e atividades da empresa. Eles são importantes na apuração do lucro líquido de cada exercício social e na determinação do valor capital circulante líquido do balanço patrimonial.

As atividades envolvendo a área de estoques oferecem ao auditor excelentes oportunidades para ele desenvolver recomendações dos controles e redução de custos da empresa auditada. Este fato acontece em função da complexidade das operações de estoque.

Em linhas gerais, os principais objetivos da auditoria em estoques são os seguintes:

- a) Determinar sua existência, que poderá estar na empresa, em custódia com terceiro ou em trânsito;
- b) Determinar se pertence à empresa;
- c) Determinar se foram aplicados os princípios fundamentais da contabilidade;
- d) Determinar a existência de estoques penhorados ou dados em garantia; e
- e) Determinar se estão corretamente classificados no balanço patrimonial e se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas. O método utilizado será a pesquisa bibliográfica.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **Normas de auditoria em estoques.**

Conforme o CFC (Conselho Federal de Contabilidade), em conjunto com outras entidades, e membros do CPC (Comitê de Pronunciamento Contábil), criado pela

resolução CFC n 1.055/05 a partir do IAS2 e do IASB (Normas Internacionais da Contabilidade Brasileira), aprovou o pronunciamento técnico CPC16 – Estoques, com isso aprova a NBC T.19.20 (Normas Brasileiras de Contabilidades Técnicas em Estoques).

O objetivo dessa norma é estabelecer o tratamento contábil para os estoques. A questão fundamental na contabilização dos estoques é o valor do custo a ser reconhecido como ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas. Esta norma proporciona orientação sobre a determinação do valor do custo dos estoques e sobre o seu reconhecimento como despesa em resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Também proporciona orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos estoques.

No entanto Attie (2009), o *IBRACON* (Instituto dos auditores independentes do Brasil), explica a norma *NPC 02* (Norma e Procedimentos de Contabilidade em Estoques). Ela orienta as práticas contábeis aplicáveis dentro das organizações. Os critérios e práticas estabelecidas neste pronunciamento são aplicáveis na contabilização e apresentação dos estoques, exceto quando outro pronunciamento venha a requerer ou tem por permiti-la tratamento contábil alternativo ou diferente. Ele tem por objetivo definir a natureza dos bens e direitos que devem ser incluídos na rubrica dos estoques e estabelecer critérios para sua valorização e registro contábil.

Os estoques representam bens e direitos de propriedade da entidade, quer estejam em seu poder ou de terceiros. Sendo eles compreendidos nesta definição de: mercadorias para revenda, produtos acabados, produtos em elaboração, matérias primas, materiais de acondicionamento e embalagens, materiais auxiliares de produção, materiais de consumo geral, importações em andamento e adiantamento a fornecedores de qualquer dos itens acima. Peças de reposição de máquinas e equipamentos, necessárias à normalidade de funcionamento de bens do imobilizado, devem ser classificados naquele grupo, e não como estoque.

Itens que não são incluídos nos estoques: materiais ou produtos adquiridos, ainda em trânsito, enquanto transportados sob a responsabilidade do vendedor ou proprietário anterior CIF (*Cost Insurance Freight*) – Custo, seguro e frete – o fornecedor se responsabiliza pelo frete, cabendo a este fornecer uma guia para que o comprador possa resgatar o produto perante o *courrier* (emissário mensageiro). Este custo consta no orçamento do fornecedor ou FOB (*Free On Board*) o fornecedor se responsabiliza

(contratualmente) pela mercadoria até a hora em que ela é entregue, na data e hora, ao courier escolhido pelo comprador. O preço não faz parte do orçamento do fornecedor, deverá ser calculado pelo comprador de acordo com o serviço de frete que escolheu; estoques que tem propriedade transferida após a sua aprovação; e recebidos em consignação (quando a consignatária não tenha qualquer responsabilidade sobre os mesmo ou compromissos de aquisição, mesmo que parcial) e em custódia (quando a entidade é mera depositária).

### **Definições de elementos essenciais**

Conforme Crepaldi (2004) a auditoria “consiste em controlar as áreas-chaves nas empresas a fim de evitar situações que propiciem fraudes, desfalques e subornos, através de testes regulares nos controles internos específicos de cada organização”. Dentro desse conceito, pode-se entender que a ação da auditoria é mais preventiva que punitiva, buscando garantir informações com todas as suas características, usando da clareza, acessibilidade, confiabilidade, com o conteúdo, ajustadas as necessidades daqueles que utilizam. O autor ainda ressalva que a auditoria exerce ação preventiva, saneadora e mobilizadora principalmente quando o objetivo provém de informações obtidas fora da empresa, pois as confirmações vindas de fontes externas geralmente oferecem melhores características de credibilidade do que aquelas coletadas dentro da própria entidade auditada.

Segundo Attie (2009), estoques são ativos tangíveis (ou aplicações de recursos visando a sua obtenção): mantidos para venda no curso dos negócios da entidade; em processo de produção para posterior venda no curso do negócio da entidade; e materiais de suprimento a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços que constitua exploração de negócio da entidade.

Portanto Attie (2009), explica que o principal critério para a avaliação dos estoques é o custo ou valor líquido de realização, o que for menor, o qual consiste em utilizar o menor entre os valores do custo de aquisição ou produção e o valor líquido de realização, para ser atribuído às unidades em estoque na entidade.

Entende-se por custos, a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão outros procedimentos necessários para fazer os estoques à sua

condição e localização atual 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, ou realizados de qualquer outra forma.

Enquanto que o valor líquido de realização é o preço estimado de venda no curso do negócio da entidade, deduzidos os custos necessários para completar o produto e aqueles necessários para efetuar a venda ou dela decorrente (impostos, descontos comerciais, comissões, etc.).

Segundo Almeida (2009), sistema de custeio de matéria-prima, conforme os princípios da contabilidade geralmente aceitos, a matéria prima é valorizada por todos os produtos incorridos até que ela esteja disponível para a utilização da fábrica. Desta forma entende-se que o custo da matéria prima, inclui, além do preço constante na nota fiscal de compra, frete, seguro de transporte, impostos não recuperáveis, etc.

No entanto Almeida (2009) cita dois sistemas de custeio dos produtos produzidos, denominados custeio por absorção e o outro custo padrão. Sob o sistema de custeio por absorção todos os custos mais incorridos, relacionados com a produção são alocados aos produtos fabricados. Estes custos abrangem a matéria prima direta, a mão de obra direta (salários, horas extras, encargos sociais e etc.) e os gastos gerais de produção (mão de obra indireta, depreciação, seguros, luz, água etc). Pelo método de custo padrão valores estimado são alocados aos produtos produzidos, tomando como base a natureza da matéria prima que será utilizada (especificações técnicas), o número de horas que serão trabalhadas (estudos de tempo e movimentos), os custos fixos de produção e principalmente a experiência adquirida ao longo dos anos na produção de bens similares.

Conforme Almeida (2009) entende-se que os métodos de valorização do estoque é uma forma de alocação de custos, é valorizar as quantidades que ficam na conta estoque e as que saem dessas contas. Os métodos mais utilizados são os seguintes:

- identificação específica, por esse método é identificado o custo incorrido individualmente de cada unidade. Ele é utilizado principalmente em empresas que trabalham sob regime de encomenda. Na maioria dos casos é economicamente inviável o emprego desse método;

- UEPS ou LIFO, nesse método, as quantidades que ficam em estoques são valorizadas pelos primeiros custos unitários e as que saem são valorizadas pelos últimos

custos unitários;

- PEPS ou FIFO, por esse método as quantidades que ficam em estoques são valorizadas pelos últimos custos unitários e as que saem são valorizadas pelos primeiros custos unitários;

- Custo médio, por esse método as quantidades que ficam em estoque e as que saem são valorizadas pelo custo unitário médio de aquisição ou fabricação.

Segundo a Lei das Sociedades por Ações, os estoques são avaliados pelo custo de aquisição ou produção, deduzidos de provisão para ajustá-los ao valor de mercado, quando este for inferior. Para as matérias primas, o valor de mercado significa o preço pelo qual possam ser respostas, mediante compra no mercado. Com relação aos produtos em processo e acabados, o valor de mercado representa o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas para a venda e a margem de lucro.

No entanto Attie (2009) classifica no ativo circulante, a conta estoques, contendo detalhes no balanço patrimonial ou em notas explicativas às demonstrações contábeis, numa maneira apropriada ao tipo específico de atividade ou negócio. De forma geral, devem ser divulgados os valores para produtos acabados, produtos em processo, matérias primas, materiais auxiliares, importações em andamento e adiantamentos a fornecedores. Os ajustes de estoques a valor de mercado ou a valor líquido de realização devem integrar as rubricas do custo dos produtos (ou mercadorias) vendidas. As seguintes informações também devem ser divulgadas em notas explicativas: a) base de avaliação dos estoques, inclusive o método de custeio adotado; b) mudanças nas práticas e critérios contábeis que tenham efeito significativo no exercício corrente, ou que possam ter efeitos significativos em exercícios subsequentes; e c) quaisquer vínculos ou restrições à realização ou à movimentação a que os estoques estejam sujeitos, tais como penhor mercantil ou garantias de financiamentos.

Uma vez que os estoques constituem um dos principais ativos da organização, uma ação necessária à eficácia da auditoria é determinar as quantidades e a qualidade, assim como conferir a exatidão dos cálculos referentes ao seu valor.

Fica claro, que a revisão do controle tem por objetivo fornecer ao auditor a base para a determinação do trabalho, os procedimentos a utilizar, a data e a extensão dos trabalhos. Cada companhia como uma entidade diferente estabelece o controle interno de

acordo com suas reais necessidades e baseada na materialidade envolvida, pessoal existente e número de itens em estoque. Muito embora isto seja variável de empresa para empresa a administração deve estabelecer os controles internos que lhe concedam alguma segurança para efeito de sua gestão. Em virtude da grande concorrência existente em qualquer setor, a auditoria em estoque passou a ser ferramenta de gestão. Logo a auditoria constitui um conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar os recursos estão sendo aplicados de maneira eficiente, assim como verificar se os resultados das operações e programas estão sendo compatíveis com o que foi planejado. A auditoria de estoques representa um elo fundamental entre o inventário e os resultados, de forma analítica contra os possíveis causadores de ineficiência.

Na seqüência deste artigo será abordado os procedimentos de auditoria em estoques, juntamente com sua implementação, estabelecendo uma abordagem para a realização do trabalho de auditoria.

### **Procedimentos de auditoria de estoque: uma abordagem prática**

Segundo Attie (2009), os procedimentos de auditoria a serem utilizados são dependentes da efetividade do controle interno e da materialidade envolvida. Seguem abaixo alguns procedimentos que poderão ser utilizados durante a execução dos trabalhos de auditoria: a) exame físico: contagem de estoques de matérias primas, processos, acabados e materiais em consignação ou com terceiros; b) confirmação: confirmação de estoques com terceiros, confirmação de estoques de terceiros e confirmação de estoque em consignação; c) documentos originais: exame documental das notas fiscais por compra e pagamentos, exame de contratos de compra e venda exame documental das apropriações de matérias primas e mão de obras e exame de atas e assembléias; d) cálculos: soma de contagem de estoques, cálculos das quantidades pelo preço unitário, cálculos dos impostos e apropriação das despesas gerais de fabricação; e) escrituração: exame da conta de razão de produtos acabados, da conta de razão de importações em trânsito, das ordens de fabricação e *follow-up* (algo que foi requisitado, solicitado) das contagens físicas; f) investigação: exame detalhado da documentação da compra, exame minucioso das ordens de fabricação em aberto, exame minucioso do registro perpétuo e exame do *cutt-off* (interromper, destacar, romper) de compras e vendas; g) inquérito: variação do saldo do

estoque e inquérito sobre a existência de produtos morosos ou obsoletos; h) registros auxiliares: exame do registro perpétuo de estoques e exame das ordens de produção/fabricação; i) correlação: relacionamento das vendas com a baixa de estoques e relacionamento das compras com os fornecedores; j) observação: classificação adequada das contas, observação dos princípios de contabilidade e observação de estoques morosos ou obsoletos.

A área de estoques, em verdade, constitui o maior desafio ao auditor, pois geralmente envolve o ativo circulante de maior importância, e qualquer erro influi diretamente no resultado. Muito embora esse erro seja compensável quase de imediato, o exercício exame estará incorreto, prejudicando o princípio de competência de exercícios, conseqüentemente, o resultado do ano e patrimônio líquido. Entre os cuidados que o auditor deve tomar em relação à área de estoques, existem alguns itens que merecem particular atenção e podem ser assim considerados:

- Contagem física de estoques: é o meio pelo qual o auditor se satisfaz quanto à existência efetiva dos estoques. A responsabilidade pela contagem física é da companhia.
- Avaliação dos estoques: o princípio da contabilidade indica o custo com base de valor para efetiva avaliação dos estoques, ou seja, entre o custo ou mercado, dos dois o menor. Os critérios de avaliação aceitos são o preço médio, Fifo e Lifo. Para efeitos locais, o critério comumente utilizado é o preço médio;
- Realização dos estoques: o trabalho do auditor na área de estoques envolve na resolução de qualquer problema nesta área. Outra fonte de determinação de estoques com problema de realização é a do exame dos registros perpétuo analíticos, quanto à data de sua movimentação.

Tendo-se em vista os procedimentos básicos e os principais cuidados que devem ser tomados em relação a área de estoques. A seguir será apresentada a metodologia de trabalho e o desenvolvimento da proposta.

### **3. MÉTODO DE PESQUISA**

#### **Caracterização do Ambiente de Pesquisa**

A metodologia é a explicação minuciosa, detalhada, rigorosa e exata de toda ação desenvolvida no método do trabalho de pesquisa.

É a explicação do tipo de pesquisa, do instrumental utilizado do tempo previsto, das formas de tabulação e tratamento dos dados, enfim, de tudo aquilo que se utilizou no trabalho de pesquisa.

#### **Objetivos da Pesquisa**

Estes objetivos são de extrema importância para nortear este artigo.

Como objetivos específicos para o artigo, foram identificados:

- a) Auditoria em estoque: pontos a serem auditados;
- b) Estrutura de auditoria;
- c) Ações e recursos para implementação da estrutura de auditoria; e
- d) Controle, indicadores de desempenho e metas.

#### **Técnicas e Procedimentos Adotados**

O método utilizado será a pesquisa qualitativa que conforme faz referência Marconi e Lakatos (1999, p. 73), “sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito sobre determinado assunto”. Através desta pesquisa se buscará diferentes autores que possam esclarecer da melhor maneira possível sobre auditoria em estoques, e todos os demais conceitos que façam necessários para concretização do artigo.

A principal vantagem da pesquisa qualitativa segundo Gil, (2002, p. 45) “reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito amplo do que aquela que poderia pesquisar diretamente”.

Köche, (1997, p.122) “a pesquisa bibliográfica é a que se desenvolve tentando explicar um problema, utilizando o conhecimento disponível a partir das teorias publicadas em livros ou obras congêneres”.

#### **4. DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA**

##### **Auditoria em estoque: pontos a serem auditados**

O patrimônio de uma empresa é formado pelo conjunto de elementos necessários à existência. Dentro desses elementos destacamos como objetivo desse artigo, a conta estoque. No grupo das contas, o estoque faz parte do grupo do ativo circulante realizável em curto prazo. E, porém, um bem destinado a venda ou consumo próprio, cujos vencimentos dos direitos ocorram até o exercício seguinte ao balanço em que as contas estiverem sendo classificadas.

Conforme Attie (2009), os estoques são bens destinados à venda ou à fabricação, relacionados com os objetivos e atividades da empresa. Eles são importantes na apuração do lucro líquido de cada exercício social e na determinação do valor capital circulante líquido do balanço patrimonial.

As principais classes de estoque são:

- **Matérias primas:** o exame de avaliação é simples, recorrendo o auditor às compras realizadas durante o exercício e verificando o cômputo da avaliação dos itens individuais de matéria prima;
- **Produtos acabados e em processo:** os critérios de acumulação de custos para a produção são variáveis de companhia para companhia. É necessário que o auditor identifique os procedimentos utilizados pela companhia para a avaliação.

A análise demonstrativa das despesas gerais de fabricação deve ser cuidadosamente examinada com o intuito de verificar que realmente todos os custos indiretos relacionados com a produção e somente estes estão ali incluídos.

- **Materiais em trânsito ou importações em andamento:** o exame de avaliação para os materiais em trânsito ou importações em andamento é simples quanto a de matérias-primas, pois os materiais em trânsito ou importações em andamento estarão indicados os valores desembolsados antecipadamente e ainda não recebidos

fisicamente. A documentação comprobatória do desembolso ou a confirmação obtida diretamente do fornecedor são os elementos aplicáveis para a constatação da correta avaliação desses itens. Saldo antigo de materiais em trânsito ou de importações em andamento deve ser criteriosamente analisado, pois podem indicar itens recebidos fisicamente e não transferidos para as contas definitivas, inclusive de materiais consumidos e não levados ao resultado.

Segundo Attie (2009), os estoques constituem um dos principais ativos das organizações, uma ação necessária à eficácia da auditoria é determinar as quantidades e a qualidade dos mesmos, assim como conferir a exatidão dos cálculos referentes a seu valor. A empresa deve buscar um sentido de controlar e fazer vigilância permanente de seus estoques.

Conforme Crepaldi (2004), os métodos de avaliação de estoques objetivam exclusivamente separar o custo dos produtos entre o que foi vendido e o que permaneceu em estoque. Os métodos mais comuns utilizados no Brasil são o preço específico custo médio e o Peps (primeiro que entra, primeiro que sai) e, em menos escala, o Ueps (último que entra, primeiro que sai).

Em virtude disso, a auditoria em estoque exerce uma função no controle patrimonial em função dos atos e fatos ocorridos de forma impactar nos resultados da organização, o estoque mercê destaque especial pela grande representatividade que este tem na conta ativa.

### **Estrutura de auditoria**

A estrutura da auditoria de estoque se destaca como uma ferramenta de gestão pela propriedade que apresenta como uma peça chave do processo, se bem planejada e bem executada, tem condições de oferecer subsídios para as tomadas de decisões nos diversos setores da organização.

Segundo Attie (2009), o trabalho do auditor na área de estoques deve envolver procedimentos voltados para a determinação de quaisquer problemas com a realização dos estoques, quer sejam com perdas potenciais em relação ao mercado, quer com prazos além do normalmente realizável.

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

Outra fonte de determinação de estoques com problemas de realização é a do exame dos registros perpétuos analíticos, quanto à data de sua movimentação. O exame da situação dos compromissos de compras e vendas assumidos pode evidenciar quaisquer alterações nas tendências dos negócios da companhia, que, por sua vez, podem fornecer indícios de que os materiais existentes em estoque somente poderão ser realizados a preço inferior aos registrados contabilmente.

Para Franco e Marra (2001), o estoque normalmente se configura como um dos maiores itens do ativo do balanço e, sendo constituído de grande variedade de itens, diversificados quanto à sua natureza e tamanho, exigirá muito trabalho, demandando boa organização e grande atenção para o bom êxito do serviço. Considerando que cabe ao auditor observar o desenvolvimento do inventário físico, ressalta os principais pontos a merecer atenção nesta fase, a saber:

Conforme Franco e Marra (2001), o programa de auditoria deve ser estabelecido no intuito de evitar trabalhos desnecessários ou enfoque incorreto. Entretanto, o auditor deverá ser flexível a ponto de não se guiar apenas pelo programa deixando de observar assuntos e problemas importantes não contemplados no programa. O programa de trabalho considera o plano de ação voltado para orientar a execução dos trabalhos de auditoria com as subdivisões: objetivos de auditoria, determinação da abrangência do trabalho e procedimentos de auditoria, no plano vertical. No plano horizontal o plano de ação busca controlar e indicar os trabalhos de auditoria realizados com as seguintes subdivisões: tempo estimado, referência e indicação dos exames. A parte do programa de trabalho que trata do objetivo de auditoria define categoricamente o que o auditor quer provar. Uma vez definido o alvo a ser atingido, determinam-se os procedimentos de auditoria específicos para consegui-los, o que às vezes pode ser concluído com o uso de

um ou de vários procedimentos. Um procedimento necessário no processo de auditoria é a verificar se foi feito o "corte" (*cut-off*) apropriado na data do inventário, quanto a compras, mercadorias em trânsito e devoluções, assim como os ajustes necessários para adequar as contas do razão.

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. Uma questão para a qual o auditor deve despertar é o de confirmar que os estoques existentes foram apropriadamente incluídos, e aqueles não mais pertencentes à companhia foram apropriadamente excluídos. O *cut-off* relaciona-se com a independência de dois exercícios sociais separados apenas pela mudança cronológica de uma data previamente definida pela administração, como sendo a de encerramento do exercício social daquela companhia.

Franco e Marra (2001), transcrevem programas de auditoria para a área de estoques, destacando como ações:

- Programa de Auditoria de Estoques com objetivo de Observação do Inventário Físico conforme as ações do auditor:
  - a) Revisar o planejamento da empresa para levantamento do inventário físico a fim de assegurar-se quanto à sua adequação.
  - b) Efetuar reunião preliminar com os auxiliares e orientá-los devidamente quanto aos pontos mais importantes do inventário e as peculiaridades de trabalho.
  - c) Obter a preparação do "corte" das entradas e saídas anotadas, em sincronização com o movimento dos materiais.
  - d) Obter ou preparar relações das notas fiscais de mercadorias faturadas e ainda não entregues.
  - e) No decorrer do inventário físico, percorrer todos os grupos de inventariantes, fazer testes das contagens, conferindo-as de imediato com as anotadas pelo cliente e verificar se os procedimentos de cada grupo são corretos.
  - f) Preparar listagem dos testes de contagem de itens importantes.
  - g) Observar e indagar quanto à existência de itens obsoletos, deteriorados não vendidos, ou de baixa movimentação.

h) Examinar os documentos básicos e pedir confirmação do custo diante, indicando claramente se a mercadoria é propriedade da empresa e se está em boas condições e livre de qualquer ônus, no caso de inventários em poder de terceiros.

i) Verificar se os estoques pertencentes a terceiros foram identificados e excluídos dos inventários da empresa e, caso seu valor seja expressivo, pedir confirmação.

j) Quando algum material em processo de fabricação não for determinado por contagem física, revisar os procedimentos adotados pela empresa para verificar a existência do material em processo.

k) Preparar breve memorando sobre a observação, incluindo a conclusão quanto à razoabilidade do inventário.

- Programa de Auditoria de Estoques Complementar: Observância do Controle Interno conforme as ações do auditor:

a) Verificar através da verificação das rotinas se o controle interno nesta área está de acordo com o que foi descrito no questionário de controle interno;

b) Certificar-se de que o programa para observação do inventário físico foi devidamente respondido;

c) Revisar os procedimentos da empresa para efetuar as contagens;

d) Efetuar a verificação do "corte" preparado por ocasião do inventário físico;

e) Verificar se os itens testados durante o inventário físico encontram-se incluídos nas relações finais de inventários;

f) Inspeccionar as relações finais de inventários e investigar sobre quaisquer itens ou grupo de itens de valor significativo que não tenham tido suas contagens observadas nem tenham sido testados fisicamente pela auditoria;

g) Quando o material em processo de fabricação no fim do exercício continuar em processo até a época da verificação, fazer investigações especiais para assegurar-se de que não é obsoleto ou defeituoso, e que realmente é vendável e, ainda, que itens fictícios não tenham sido incluídos;

h) Selecionar algum dos maiores itens em processo de fabricação e examinar os contratos e outros registros;

i) Revisar critério usado para avaliar cada classe de estoque certificando-se da sua uniformidade.

- j) Demonstrar nos papéis de trabalho como foi determinado o preço de mercado e avaliação dos estoques;
- k) Verificar a avaliação de quantidade representativa de itens de cada classe de estoques;
- l) Testar os cálculos de avaliação dos maiores itens e de alguns menores;
- m) Tratar as somas das folhas individuais do inventário;
- n) Quando os inventários físicos tiverem sido feitos antes do encerramento do exercício, verificar se as respectivas contas do razão foram devidamente ajustadas naquela mesma data;
- o) Verificar a existência de itens obsoletos, danificados, deteriorados ou de pequeno movimento, indicando seus respectivos valores e a existência ou não de previsão para esses itens;
- p) Quando os inventários físicos tiverem sido feitos antes do fim do exercício, deve-se, além do "corte" já efetuado por ocasião do inventário, fazer um novo "corte" na data do encerramento do exercício;
- q) Se a empresa inclui o ICMS nos estoques, testar o cálculo para efeito de criação da respectiva provisão;
- r) Investigar se quaisquer estoques foram dados em garantia de empréstimos ou se estão sob qualquer outro tipo de penhor ou caução;
- s) Certificar-se de que os lucros interdepartamentais e entre controladas e filiais, foram devidamente eliminados;
- t) Verificar as notas de crédito de devoluções emitidas após o inventário físico;
- u) Demonstrar nos papéis de trabalho os ajustes necessários para registrar fielmente os resultados dos inventários físicos efetuados durante o exercício;
- v) Se a empresa estiver adotando o custo-padrão, verificar se as despesas gerais de fabricação estão sendo corretamente apropriadas;
- w) Nos casos de faturamentos parcelados verificarem se os custos vinculados a tais parcelas foram debitados por todos os gastos aplicáveis;
- x) Investigar quanto à razoabilidade geral dos estoques em relação às necessidades normais para venda ou produção;
- y) Investigar quanto à existência de possíveis compromissos substanciais de compra ou venda;

z) Anotar, de forma sintética, a conclusão sobre as contas examinadas no programa.

O auditor deve inteirar-se do programa de realização do inventário de forma antecipada para verificar se este é satisfatório e se não requer algum ajuste nos procedimentos. Os métodos e/ou procedimentos de auditoria devem ser delineados caso a caso, considerando as particularidades e peculiaridades de cada empresa. O importante é que todas as áreas relacionadas ao setor auditado sejam examinadas criteriosamente.

### **Ações e recursos para implementação da estrutura de auditoria;**

Segundo Franco e Marra (2001), apesar de várias ferramentas serem utilizadas como forma de controle, o principal meio de controle de que dispõe uma administração é a contabilidade. Esta, entretanto, através da escrituração, registra os fatos após sua ocorrência (controle conseqüente), enquanto outros meios de controle são utilizados para constatar a ocorrência no momento em que ela se verifica (controle concomitante), existindo ainda aqueles que prevêm a ocorrência do fato por antecipação (controle antecedente). Quanto melhores e mais eficientes os controles internos implantados na empresa auditada, mais segurança adquire o auditor com relação aos exames que está procedendo.

Essa eficiência é, também, fator de economia do tempo a ser empregado pelo auditor no seu trabalho e, conseqüentemente, barateamento do custo da auditoria. No processo de auditoria o auditor deverá verificar a segurança existente sobre os estoques da organização. Conforme o resultado dessa verificação, os procedimentos de auditoria deverão ser aplicados em maior, ou menores, extensão e profundidade.

Faz-se necessária a existência de um sistema eficiente de registro de entradas e saídas de estoque com rigoroso controle dessa movimentação, realização de inventários metódicos, verificações físicas freqüentes, ainda que parciais, mas em rodízio, segregação de funções entre compradores, almoxarifes e faturistas. Além disso, devem existir critérios de avaliação adequados, com permanente controle sobre a correção dos cálculos. O sistema de compras, também, deve prever a emissão de pedidos de compra, assinados por elemento autorizado, fazendo-se confrontam com a nota fiscal de entrada da mercadoria comprada.

Na perspectiva de Ritzman e Krajewski (2005), sistema de controle de estoque deverá responder a várias perguntas. Ao selecionar um sistema de controle para uma

aplicação específica, a natureza das demandas impostas aos itens do estoque é fundamental. Uma distinção importante entre tipos de estoque é se um item está sujeito a uma demanda dependente ou independente. Varejistas e distribuidores precisam administrar os itens de demanda independente – ou seja, os itens para os quais a demanda é influenciada por condições de mercado e não se relaciona às decisões sobre estoque para qualquer outro item mantido em estoque. O referido autor destaca dois sistemas de controle de estoque: o sistema de revisão contínua, denominado sistema Q, e o sistema de revisão periódica, denominado sistema P. Um sistema de revisão contínua (Q), algumas vezes denominado sistema de ponto de reposição do pedido (ROP), ou sistema de quantidade fixa, acompanha o estoque remanescente de um item cada vez que uma retirada é feita a fim de determinar a necessidade de reposição. Um sistema de controle de estoque alternativo é o sistema de revisão periódica (P), algumas vezes denominada sistema de reposição de pedidos em intervalos fixos ou sistema de reposição de pedidos periódico, no qual a posição de estoque de um item é revista periodicamente em vez de continuamente. Tradicionalmente, buscando ter um registro perpétuo, analítico e um bom sistema de controle interno, as empresas utilizam-se do processo de inventários permanentes rotativos, objetivando reduzir custos e evitar a paralisação durante o balanço geral. Porém, existem algumas outras que fazem inventários físicos de todos os bens do estoque apenas no final ou próximo do final do exercício social. O estoque normalmente se configura como um dos maiores itens do ativo do balanço e, sendo constituído de grande variedade de itens, diversificados quanto à sua natureza e tamanho, exigirá muito trabalho, demandando boa organização e grande atenção para o bom êxito do serviço.

Nesse sentido, Franco e Marra (2001), considerando que cabe ao auditor observar o desenvolvimento do inventário físico, ressalta os principais pontos a merecer atenção nesta fase, a saber: a) Providências a cargo da empresa: Estabelecer horário para realização do inventário e que haja arrumação adequada dos estoques. Definir quantas contagens será necessário. Realizar antecipadamente um pré-inventário, em alguns setores, quando possível. Determinar que os produtos acabados fossem os primeiros a serem inventariados efetuando com antecedência a indicação quanto aos itens com pouca movimentação ou obsoletos, determinando quais os critérios de contagem e que as fichas de controle dos estoques fiquem sob custódia do responsável pelo setor e sejam liberadas somente quando do final do inventário, liberando as áreas efetuadas em conjunto por:

responsável pelo setor, coordenador do inventário e auditoria. Indicar pessoa exclusiva para ser responsável pelos serviços de "corte" de documentação, isto é, entradas, saídas, requisições, ordens de produção e etiquetas. Estipular a paralisação da produção e de setores do almoxarifado. Determinar que no controle das etiquetas de inventário seja elaborado um quadro de distribuição, que identifique as emitidas, canceladas e rasuradas. Na ocorrência de etiquetas rasuradas, sejam estas canceladas, emitindo-as outras.

Segundo Almeida (2009), devem ser identificados claramente os locais onde serão realizados os inventários físicos. Esse ponto é muito importante principalmente em companhias que têm diversos almoxarifados e fábricas em vários locais. Bens que serão inventariados devem estar descritas detalhadamente as classes de bens que estarão sujeitas à contagem física, de maneira a evitar que os outros bens, como ativos fixos, sejam indevidamente inventariados. Dias e horários devem estar estabelecidos previamente no início e término do inventário, bem como horário de almoço e lanches. Para conseguir resultados satisfatórios, deve haver planejamento minucioso consistente de reuniões prévias, com designações de tarefas, escolha de pessoal qualificado, inclusive os materiais a serem usados no inventário, como etiquetas, papéis, impressos, etc. O planejamento consiste em um processo simples de desenvolver, mas de fundamental importância, constando de organograma, cronograma e fluxograma. Deve se determinar com certa antecedência (normalmente um mês), o pessoal que irá participar do inventário físico e suas respectivas responsabilidades.

Este mesmo autor enfoca que é importante que os participantes das contagens, principalmente o coordenador-geral e os coordenadores gerais, tenham cópias dos layouts dos locais que serão inventariados, a fim de estabelecer as áreas sob a responsabilidade dos chefes de equipe e também para determinar a melhor forma de condução do inventário. Todos os estoques devem estar arrumados de forma a facilitar as contagens. Os setores de produção, de recepção de matérias primas e de expedição de produtos acabados não devem funcionar nos dias de inventário físico. A importância da verificação dos inventários nos trabalhos de auditoria é fundamental. Dada a sua importância, nas últimas décadas economistas, empresários e contadores têm se tornado cada vez mais consciente dos impactos que a alteração nos estoque pode produzir para a organização. Algumas das razões para esse despertar são as constantes pressões competitivas sobre os preços e lucros.

## 5. CONCLUSÃO

Nos dias de hoje, onde as informações são muito rápidas e o mercado exige soluções eficientes e dinâmicas, obrigando a quem deseja a vencer, ter constante aprendizado e uma percepção muito grande na tomada de decisões, a auditoria é uma grande aliada para a gestão estratégica das organizações. Mais do que isso, podemos perceber que a auditoria tem evoluído deixando de ser vista apenas como ação fiscalizadora, passando a ser utilizá-la como uma ferramenta no processo de tomada de decisão.

Dentro desse contexto a auditoria de estoques se destaca como peça-chave do processo, uma vez que o mesmo se apresenta como um dos principais elementos do ativo circulante. A auditoria em estoques propicia soluções para problemas existentes nas organizações, por meio de trabalhos construtivos, fornecendo base sólida para a alta administração tomar decisões inteligentes, conduzindo melhor à organização para alcançar os objetivos pretendidos e garantir informações seguras aos demais usuários e para sociedade em geral.

O presente artigo mostra a importância da auditoria em estoques, que é verificar com exatidão os saldos das contas nas demonstrações contábeis, adotando alguns procedimentos que visam assegurar a real existência e propriedade dos estoques, portanto um elo fundamental entre o inventário e o resultado. A administração deve articular juntamente com a auditoria, que todos empregados que ocupem cargos de responsabilidade, haja dentro do código de conduta adotada pela entidade, para que o resultado da auditoria esteja com a real situação da organização. As empresas devem criar uma cultura de honestidade e de ética e comunicá-la de forma clara, aceitável e esperada por todos empregados.

Após o término deste artigo conclui que a auditoria em estoques, requer um planejamento cuidadoso e investimentos substancial de tempo, custo e empenho e dedicação de todos.

Portanto, para que tudo isso aconteça, o trabalho da auditoria precisa ser pautado considerando a política de cada empresa auditada, mesmo que para algumas empresas estoque nada mais é que despesas pagas antecipadamente, em outras companhias representam o ativo mais importante a ser examinado, sendo relevantes ou não, os mesmos

objetivos da auditoria de estoques são aplicáveis formando instrumentos de grande validade para o auditor.

Por fim, a auditoria de estoque, se bem planejada e bem executada, tem condições de oferecer subsídios norteadores para as tomadas de decisão nos mais diversos setores das organizações passando de ser fiscalizadora, para aliada nas organizações, mostrando com clareza a situação da entidade e orientando para as empresas auditadas continuem sendo organizadas, para uma melhor agilidade de seus negócios e para competitividade do mercado.

## **IMPLEMENTATION MODEL PROPOSAL FOR EXTERNAL AUDITING IN STOCKS**

**ABSTRACT:** The proceedings for independent auditing allow the auditor to evidence documents to fundament his opinions about the accounting demonstrations. This study objective is to propose an implementation model of external auditing in stocks. To reach this objective a theoretical reference was developed dealing with auditing fundamentals, concepts and accounting auditory application, internal and external auditing, functions and differences, proceedings and activity principles. After the model's elaboration, it is possible to say that the auditing implementation in stocks depends on the collaboration of the company being audited, giving support to the auditor so he can perform his work and that his feedback can contribute at the company's decision making

**Keywords:** Auditing. Independent auditor and stocks.

## **REFERÊNCIAS**

Almeida, Marcelo Cavalcanti (2009). Auditoria: um curso moderno e completo. 6. Ed. São Paulo: Editora Atlas.

Attiê, W (2009). Auditoria: conceitos e aplicações. São Paulo: Saraiva.

Conselho Federal de Contabilidade (1991). Normas e procedimentos de auditoria. 3. Ed. Rio de Janeiro: CFC.

Crepaldi, Silvio Aparecido (2004). Auditoria contábil: teoria e prática. 3. Ed. São Paulo: Atlas.

Silva Filho, João Lúcio da (1998). Auditoria dos Estoques. 34f. Monografia (Especialização em Auditoria Fiscal-Contábil) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa.

Franco Hilário; Marra E (2001). Auditoria contábil. 2. Ed. São Paulo: Atlas.

Instituto Brasileiro de contadores - IBRACON (1994). Princípios contábeis: normas e procedimentos de auditoria. 2. Ed. São Paulo: Atlas.

Köche, José, Carlos (1997). Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa. 21. Ed. Petrópolis, Rio de Janeiro: vazes.

Lakatos, Eva Maria; Marconi, Marina A (1995). Fundamentos da Metodologia Científica. São Paulo: Atlas.

*Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976* (2006). Dispõe sobre a Lei das Sociedades por Ações. Ribeiro, Osni Moura, Contabilidade Básica Fácil. 25 ed. São Paulo: Editora Saraiva.

Normas Internacional da Contabilidade Brasileira (2010) – CPC16- Estoques; aprova a NBC T.19.20 (Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica em Estoque). IAS.

Resolução CFC Nº 1.055/2005

Ritzman. Larry P. e Lee, J.Krajewski (2005). Administração da produção e operação.