

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ – UFC
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA
E CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

AUDITORIA DE ESTOQUES

MICHELLE DANTAS DE MELO

FORTALEZA
SETEMBRO / 1998

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ – UFC
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA
E CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

AUDITORIA DE ESTOQUES

MICHELLE DANTAS DE MELO

**ORIENTADOR:
PEDRO PAULO MONTEIRO VIEIRA**

**FORTALEZA
SETEMBRO / 1998**

Esta monografia foi submetida à Banca Examinadora como parte dos requisitos necessário à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará.

A citação de qualquer trecho desta monografia é permitida, desde que foi de acordo com as normas da ética científica.

MICHELLE DANTAS DE MELO

Monografia Aprovada em 25 / 09 / 98

PEDRO PAULO MONTEIRO VIEIRA
ORIENTADOR DA MONOGRAFIA

BANCA EXAMINADORA COMPOSTA POR:

MARIA DAS GRAÇAS ARRAIS ARAÚJO

JEANNE MARGUERITE MOLINA MOREIRA

AGRADECIMENTOS

- ✓ A Deus, pela vida.
- ✓ Aos meus pais pela confiança em mim depositada.
- ✓ Ao meu esposo, pelo carinho e incentivo.
- ✓ Ao professor Pedro Paulo, pela paciência e colaboração.
- ✓ As professoras Jeanne e Graça, pelo apoio.
- ✓ A todos os amigos que, de uma forma ou de outra, contribuíram para a realização desse trabalho.

SUMÁRIO

Resumo	05
Introdução	06
1. Auditoria e Estoque	07
1.1. Auditoria Origem e evolução.....	08
1.2. Conceituação e Objetivos da auditoria	09
1.3. Um breve estudo da conta estoques	10
1.3.1. Definição.....	10
1.3.2. Classificação.....	10
1.3.3. Sistemas de custeio.....	11
Da Matéria-prima.....	11
Dos produtos produzidos	11
1.3.4. Métodos de avaliação.....	12
1.4. Objetivos da auditoria de estoques.....	13
2. Controle Interno.....	15
2.1. Conceito de Controle Interno	15
Geral.....	16
Contábil	16
Administrativo.....	16
2.2. Controle Interno sobre Estoques	17
3. Procedimentos de auditoria Relacionados a Estoques	19
3.1. Contagem física.....	20
3.2. Avaliação dos estoques	20
3.2.1. Matéria-prima.....	21
3.2.2. Produtos acabados.....	21
3.2.3. Produtos em processo	21
3.3. Realização dos Estoques.....	22
3.4. "Corte" das operações	22
Conclusão	23
Bibliografia.....	24
Anexos	25

RESUMO

A Auditoria é uma ciência antiga. No Brasil, ela surgiu com a vinda de empresas multinacionais e, só a partir de 1965, passou a ser obrigatória nas companhias abertas e quase todas as entidades que integram o Sistema Financeiro Nacional.

Sua importância é óbvia, uma vez que, compondo o Ativo Circulante, é de fundamental valia para a análise financeira da empresa.

Os variados critérios de mensuração dos estoques implicam a necessidade de se examinar seus efeitos na composição do patrimônio e na medição dos resultados da empresa.

Muitos são os procedimentos já adotados para garantir a eficácia da auditoria de estoques, atentando-se sempre para o nível de controles adotados pela empresa.

Indícios existem de que a manipulação da avaliação dos estoques distorçam os resultados, sempre com objetivo de minimizar a carga tributária.

INTRODUÇÃO

Esta monografia pretende mostrar quão importante é a auditoria da conta do Ativo Circulante que mais atenção merece dentro da contabilidade devido a sua complexidade: a conta “Estoques”.

No primeiro capítulo, abordaremos conceitos de Auditoria e de Estoques, genericamente, destacando a evolução da auditoria, os métodos de avaliação e os sistemas de custeio pois, para que o trabalho do auditor dentro da empresa seja eficiente, ele deverá conhecer o método e o sistema adotado pela mesma, para verificar se estão sendo corretamente utilizados e se são os ideais.

No segundo capítulo iremos estudar o controle interno, que é outro aspecto importante a ser verificado pelo auditor antes da aplicação dos procedimentos. Um bom controle interno significa perfeita coordenação entre todos os setores da empresa, o que evitará fraudes ou erros de contabilização dos estoques.

Já no terceiro e último capítulo abordaremos a que podemos chamar de “auditoria em si” pois, após haver conhecido toda a empresa e seu método ou trabalho, o auditor irá aplicar os procedimentos de auditoria, que consistem em verificar se a quantidade de estoques descrita no inventário realmente existe, se o valor do estoque final está sendo corretamente calculado, se os preços de venda estão de acordo com o que o mercado poderia suportar, se as transações contábeis estão sendo registradas em seu período de competência, enfim, se a empresa está ou não obedecendo aos princípios contábeis, observando-se também os aspectos fiscais da avaliação dos estoques principalmente quanto a seus efeitos nos resultados e emitir seu parecer sugerindo mudanças, caso seja necessário.

CAPÍTULO 1
AUDITORIA E ESTOQUES

AUDITORIA E ESTOQUES

1.1. Auditoria: Origem e Evolução

Os primeiros vestígios de auditoria de que se tem notícia nos leva aos longínquos tempos da civilização suméria, onde ricos proprietários já praticavam a confiabilização de seus bens a terceiros, para que estes fizessem a conferência de seus rendimentos.

Na Idade Média, com a descoberta do “Método das Partidas Dobradas”, houve uma grande revolução nos diversos países da Europa para acompanhar o progresso contábil, principalmente nas funções de auditoria exercidas pelos Conselhos Londrinos (Inglaterra, 1310); Tribunal de Contas (França, 1640), Colégio dei Raxonati (Veneza, 1581); Academia dei Rogionieri (Milão e Bolonha, 1658), entre outras.

A partir da segunda metade do século XVIII, com a Revolução Industrial, as empresas tiveram que ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar controles internos para reduzir custos e diminuir preços. Para isso era necessário pedir empréstimos bancários ou abrir o capital para outros acionistas. Estes investidores necessitavam saber qual era a situação patrimonial e financeira da empresa, e a melhor maneira de obter essas informações era através das demonstrações contábeis, que deveriam ser examinadas por uma pessoa independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica: o auditor externo.

No Brasil, de 1940 a 1960 os auditores eram treinados pelos estrangeiros para auditarem apenas as multinacionais que se fixaram no país.

Somente em 1965, com a Lei nº 4.728, foi mencionada pela primeira vez na legislação brasileira a expressão “auditor independente”. Logo depois, o Banco Central do Brasil tornou a auditoria externa obrigatória em quase todas as entidades que integram o sistema financeiro nacional e companhias abertas. Além

disso, estabeleceu as normas gerais de auditoria através da Circular nº 179, de 11.05.1972. Vale ainda citar que a Resolução nº 321/72 do Conselho Federal de Contabilidade aprovou as normas e procedimentos de auditoria elaborados pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, hoje denominado Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON).

1.2. Conceituação e Objetivos da Auditoria

Auditoria é a técnica contábil que examina os registros de uma empresa com o intuito de obter elementos para julgar se as demonstrações contábeis estão refletindo adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações e as origens e aplicações de recursos da empresa examinada. Além disso, mostrar se essas demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis, sendo estes aplicados com uniformidade em relação ao exercício social anterior.

Definições de alguns estudiosos da área:

"Auditoria é o exame de Demonstrações e registros administrativos. O auditor observa a exatidão, integridade e autenticidade de tais demonstrações, registros e documentos".

Artur W. Homes – Prof. Universidade de Harward

"Auditoria é a técnica contábil do sistemático exame dos registros, visando apresentar conclusões, críticas e opiniões sobre as situações patrimoniais e aquelas dos resultados, quer formadas, quer em processo de formação"

Prof. Antônio Lopes de Sá – Prof. da UFRJ

"Auditoria é a técnica contábil que através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção

de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade, objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais e normas de contabilidade e se, as Demonstrações Contábeis deles decorrentes, refletem adequadamente a situação econômica financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas”.

Hilário Franco – Contador, Economista e Administrador de Empresas

1.3. Um breve estudo da conta estoques

1.3.1. Definição

Podemos definir a conta estoque como sendo aquela que contém os bens destinados à venda ou à fabricação, determinados pelas várias modalidades de empresa, como por exemplo:

- Produtos de operação: nas companhias de serviços e indústrias;
- Materiais de reparação: nas empresas públicas;
- Produtos para revenda: nas empresas comerciais.

1.3.2. Classificação

Os estoques fazem parte do ativo circulante. No entanto, se houver bens com prazo de realização maior que doze meses, estes deverão ser classificados no ativo realizável a longo prazo. As principais classes de estoques compreendem:

- Matéria-prima: para produção;
- Produtos em processo: em produção;

- Produtos acabados: produzidos ou comprados e destinados à venda.

Segundo a Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76) os ativos devem ser classificados no balanço patrimonial por ordem decrescente de grau de liquidez. Assim, seria dessa forma apresentado.

ATIVO CIRCULANTE

Disponível.....		R\$ X
Contas a Receber		R\$ X
Estoques:		
Produtos Acabados	R\$ X	
Produtos em Processo	R\$ X	
Matérias-primas	R\$ X	
Provisão para desvalorização.....	R\$ X	R\$ X
Adiantamento a Fornecedores		R\$ X
Valores e Bens		R\$ X
Despesas Antecipadas.....		<u>R\$ X</u>
		<u><u>R\$ X</u></u>

1.3.3. Sistemas de Custeio

Da matéria-prima: Os princípios de contabilidade geralmente aceitos mandam que pertençam ao custo da matéria-prima: o preço da mesma (que consta na nota fiscal de compra), o frete, o seguro de transporte, impostos não recuperáveis... ou seja, todos os custos incorridos até que ela esteja pronta para ser utilizada na fábrica. Nas empresas comerciais, os produtos comprados para revenda serão custeados da mesma forma da matéria-prima em empresas industriais.

Dos produtos produzidos:

- ✓ custeio por absorção: de acordo com ele, fazem parte do custo dos produtos fabricados todos os gastos de transformação, como por exemplo: matéria-prima, mão-de-obra direta (salário, encargos sociais etc.), mão-de-obra indireta, depreciações, água, luz e outros.
- ✓ custo-padrão: através dele, são feitas estimativas de gastos tomando como referência os principais elementos de custos (matéria-prima, mão-de-obra e custos gerais de fábrica) e, ao final de cada período estabelecido, é feito um ajuste no sistema de custo-padrão para o método do custeio por absorção, já que os ativos de uma empresa não podem ser registrados com base em valores orçados. Esse método é muito utilizado para fins de controle gerencial e correção de ineficiência na fabricação, sendo mais usado em empresas que têm produção uniforme.
- ✓ custeamento variável ou direto: distingue-se do custeio por absorção por alocar as produtos somente os custos variáveis (diretos ou indiretos), ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só irão, como consequência, os custos variáveis.

1.3.4. Métodos de Avaliação

Cada empresa poderá adotar seu próprio método de avaliação de estoques, que são quatro ao todo, decorrentes de dois princípios básicos: custo como base de valor e custo ou mercado, dos dois o menor. São eles:

- ✓ PEPS (primeiro que entra, primeiro que sai): o custo das primeiras mercadorias compradas é o custo das primeiras a serem vendidas, ficando por último, no estoque, aquelas que custo mais recente;
- ✓ UEPS (último que entra, primeiro que sai): o custo das primeiras unidades que saem é o custo mais recente, das últimas que foram compradas, ficando no estoque aquelas mercadorias com custo mais baixo. É um método pouco aceito pelo fisco e quase nunca usado;

- ✓ Custo específico: mostra os custos incorridos nos produtos vendidos ou em estoques, usados para produzir poucos itens, pois os custos poderão ser facilmente identificados;
- ✓ Custo médio: no início do período, as quantidades e os valores dos estoques são estabelecidos e adicionados, ao longo do período, pelas compras ou produção, quando o novo custo médio é computado.

Quando não há coordenação e integração entre Custo e Contabilidade Geral, os estoques deverão ser avaliados arbitrariamente pelo fisco, conforme os seguintes percentuais:

- produtos acabados: 70% do maior preço de venda no período-base;
- produtos em processo: 56% do maior preço de venda no período-base, ou então uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período-base.

Na auditoria de estoques há que se examinar a prática desses critérios meramente fiscais objetivando, verificar:

- a) os efeitos de eventual descumprimento no resultado da empresa, por força de questionamento por parte do fisco;
- b) os efeitos nos resultados, causados pelo uso de tais critérios, quando eles se distanciam de forma relevante da realidade da empresa. (Ver demonstração no Anexo I)

1.4. Objetivos da Auditoria de Estoques

Em primeiro lugar, devemos citar a importância dada pelo auditor ao grupo de contas de estoques. Isso se deve ao fato de que é necessário haver a averiguação física dos estoques, que são representados em moeda no balanço; e que, havendo divergência na compilação dos mesmos, haverá erro nas demonstrações de resultados de dois anos, já que alterará o custo das mercadorias ou produtos vendidos.

Com a Auditoria de Estoques visa-se, dentre outras coisas:

- ✓ verificar se os valores dos investimentos no balanço, condizem com os estoques existentes;
- ✓ analisar se os estoques foram avaliados de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos;
- ✓ assegurar se há itens ultrapassados ou com defeito no estoque;
- ✓ observar se os inventários demonstram as quantidades exatas de materiais, se seus preços são adequados, se as listas de inventários foram corretamente somadas, sumarizadas e lançadas nas contas, e se estes seguiram os mesmos critérios de compilação utilizados no período anterior;
- ✓ verificar, no caso de mudança de critério de avaliação, se consta Nota Explicativa sobre o assunto.

CAPÍTULO 2
CONTROLE INTERNO

CONTROLE INTERNO

2.1. Conceito de Controle Interno

A exposição de normas de auditoria nº 1 traduzida pelo Instituto Brasileiro de Contadores dos SAS ("Statement on Auditing Procedures nº 1"), do AICPA ("American Institute of Certified Public Accountant"), traz a seguinte definição:

"O Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas".

As normas de auditoria geralmente aceitas estabelecem que o auditor deve avaliar o sistema de controle interno da empresa auditada, para verificar a possibilidade de um sistema revelar de imediato irregularidades e determinar tipo, data e volume dos procedimentos de auditoria.

A fim de esclarecer a extensão da revisão do auditor aplicável ao exame que ele faz para expressar um parecer sobre as demonstrações financeiras, o comitê do AICPA publicou o SAS nº 29, em outubro de 1958, que subdividiu o controle interno em contábil e administrativo:

CONTROLE INTERNO CONTÁBIL – compreende o plano de organização e todos os procedimentos referentes diretamente relacionados com a salvaguarda do ativo e a fidedignidade dos registros financeiros. Geralmente compreende controles, tais como os sistemas de autorização e aprovação, segregação entre as tarefas relativas à manutenção e elaboração de relatórios e aquelas que dizem respeito à operação ou custo-dia do ativo, controles físicos sobre o ativo e auditoria interna.

CONTROLE INTERNO ADMINISTRATIVO – compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes principalmente à eficiência operacional, e a obediência às diretrizes administrativas que normalmente se relacionam apenas indiretamente com os registros contábeis e financeiros. Incluem

aqui controles como análises estatísticas, estudo de tempo e movimento, relatórios de desempenho, controle de qualidade.

2.2. Controle Interno Sobre Estoques

O auditor poderá obter informações sobre o sistema de controle interno através de conversa com funcionários da empresa, pela leitura dos manuais internos de organização da mesma ou pela inspeção física desde o início da transação até o registro no razão geral. Então, ele irá registrar as informações obtidas utilizando-se de memorandos narrativos, fluxogramas e questionários-padrões, que mostrarão a segurança do controle interno e se os procedimentos de auditoria deverão ser aplicados em maior ou menor profundidade dentro da empresa.

Através desses métodos, o auditor que estiver estudando o controle interno sobre estoques da empresa, verificará se:

- ✓ há a separação de funções que envolve acesso aos ativos (almoxarifados) daquelas que lidam com os registros (contadores);
- ✓ há o confronto entre a autorização de compra e a nota fiscal de entrada da mercadoria;
- ✓ há frequentes verificações físicas;
- ✓ o movimento e o registro das entradas e saídas é periódica e devidamente observado;
- ✓ o sistema de custo é integrado à contabilidade, entre outros.

Para um estudo mais detalhado do controle interno relacionado a estoques, o contador deverá dirigir seu questionário para cada ciclo pelos quais passam os estoques, que são:

- 1) Orçar as necessidades:

Os estoques deverão ser comprados em quantidade suficiente para atender a demanda de compradores (clientes), diminuir o custo unitário e maximizar o lucro, sem que haja necessidade de aumentar o custo com estocagem.

2) Comprar:

Deverá haver todo um processo de solicitação de compras, que vai desde o almoxarifado, passando pelo departamento de compras (que irá fazer cotação de preços) até chegar ao setor contábil, que registrará devidamente a compra aprovada.

3) Armazenar e distribuir:

O almoxarifado deverá confrontar a quantidade pedida com a nota fiscal de compra, observando os devidos impostos constantes na mesma e, logo em seguida, testar a qualidade do produto adquirido, registrando-o na ficha de estoque e enviando os documentos que se referem a ele ao departamento de compras e ao setor contábil.

Caso o material comprado seja destinado à produção ou comercialização, o almoxarifado irá repassá-lo mediante requisição aprovada pela pessoa autorizada, dando baixa na ficha de estoque. Se o material não for prontamente utilizado, o almoxarifado deverá mantê-lo arrumado em ordem e as fichas de estoque adequadamente organizadas.

4) Contabilizar:

As fases citadas anteriormente fazem parte do controle interno administrativo, mas são fundamentais para um bom controle interno contábil, que deverá gerar informações confiáveis relacionadas à preço de venda, custo de produção, produtividade e lucro da empresa.

CAPÍTULO 3
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
RELACIONADOS A ESTOQUES

PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA RELACIONADOS A ESTOQUES

Para assegurar-se da real existência e propriedade dos estoques, o auditor poderá utilizar-se de alguns procedimentos básicos para execução de seus trabalhos, como por exemplo:

3.1. Contagem Física:

O auditor fará o acompanhamento do levantamento físico dos estoques para verificar se eles realmente existem, sejam estes matéria-prima, produtos em processo ou acabados e materiais em trânsito ou em poder de terceiros, e também para saber se estes estão sendo corretamente apurados no inventário.

A extensão, a natureza e a data dos procedimentos e testes de contagem dependem de vários fatores, inclusive da certeza da eficiência do controle interno, pois só assim poderão ser realizados antes da data do fechamento do balanço como preferem os auditores, já que poderão realizar maior número de testes antes do encerramento das demonstrações financeiras.

A contagem física dos estoques é feita por funcionários da empresa e, além de satisfazer o auditor quanto à real existência dos mesmos, serve para que este observe se os critérios de avaliação do inventário estão corretos e sugerir mudanças, se for o caso.

3.2. Avaliação dos Estoques

Através desse método, o auditor poderá verificar se o sistema de custeio adotado pela empresa é adequada para ela, se está de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e se é consistente em relação ao exercício social anterior (caso não seja, se consta Nota Explicativa sobre o assunto).

O auditor deverá testar cada item da conta estoques:

3.2.1. Matéria-prima

Para esse item, a avaliação feita pelo auditor será relativamente simples, pois ele irá conferir as quantidades informadas nos registros de estoques e multiplicar pelo custo unitário para ver se o valor do estoque final correto. Irá também revisar os cálculos de apuração do custo unitário de acordo com o método escolhido pela empresa (custo médio, PEPS, UEPS...) investigando qualquer anormalidade em relação ao exercício social anterior.

Além disso, o auditor irá comparar o custo unitário atual com o valor de mercado, pois ele deverá estar com valor inferior, mesmo que seja só após sua transformação em produto produzido. Caso contrário, a empresa deverá constituir provisão para desvalorização de estoques.

3.2.2. Produtos Acabados

O auditor deverá examinar, nesse item, se há correta apropriação da matéria-prima (estudando as, já citadas, requisições de materiais), da mão-de-obra direta (através de seus apontamentos) e das despesas gerais de fabricação, (que deverão abranger todos os custos indiretos relacionados à produção).

Além disso, o auditor deverá fazer testes iguais aos utilizados no estudo matéria-prima no que se refere ao cálculo do custo unitário e total e uniformidade do método de apuração escolhido pela empresa constituindo provisão para desvalorização de estoques, se necessário.

3.2.3. Produtos em Processo

Em relação aos produtos em processo, deverá ser identificado em qual estágio de fabricação ele se encontra, quanto falta para sua conclusão e quais já foram os gastos incorridos até aqueles estágio.

O auditor deverá confrontar o custo unitário total (estimativa mais custos acumulados) com o valor de mercado (preço de venda deduzido das outras despesas necessárias para efetuar a venda). Se o valor de mercado for inferior, a empresa deverá constituir provisão para desvalorização de estoques.

3.3. Realização dos Estoques

O auditor deverá detectar problemas com a realização dos estoques, sejam eles com perdas potenciais em relação ao mercado ou com prazos além do que a empresa poderia suportar. Isso será feito através da observação do inventário físico para verificar se há itens obsoletos, se os estoques são de boa qualidade e se estão em quantidade suficiente para atender ao mercado com preços razoáveis.

3.4. “Corte” das operações

O “corte” é a linha imaginária que divide dois exercícios, visando identificar a correta contabilização das transações contábeis em seus períodos de competência. Ele relaciona-se com a independência de dois exercícios, separados apenas cronologicamente, onde o que estiver registrado até aquele momento será incluído no inventário e o que vier a ser registrado depois, será excluído.

Ao auditor caberá verificar se todos os documentos (notas fiscais, notas de recebimento, faturas...) emitidos até aquele momento estão contabilizados antes do “corte” investigando todas as entradas e saídas anteriores e posteriores a ele para ter certeza de que o inventário incluiu corretamente os materiais que deverão figurar no balanço, bem como excluiu aqueles que nele não deveriam aparecer.

CONCLUSÃO

A auditoria, como podemos observar neste trabalho, é um profissão que requer do auditor muita responsabilidade, haja vista que é um instrumento de que o mercado dispõe para testar as Demonstrações Contábeis apresentadas pela empresa.

A área de estoques constitui o maior desafio do auditor pois, se um erro não for prontamente detectado, influirá diretamente no resultado do período. Além disso, o auditor terá excelentes oportunidades para desenvolver críticas construtivas, o que ajudará a administração a aprimorar seus controles, reduzir custos e aumentar o índice de lucratividade da empresa auditada.

Concluindo, destacamos nesta monografia que, se uma empresa é submetida aos trabalhos de auditoria e se ela não possui seus custos integrados à contabilidade, por achar desnecessário, o auditor poderá calcular quanto ela estaria ganhando se associasse o departamento de custos ao contábil, pois os cálculos seriam feitos baseados em valores reais e não em percentuais arbitrariamente ditados pelo fisco. Assim, o auditor estará contribuindo para obtenção de melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira da empresa, evitando sua descapitalização.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ✓ ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. Auditoria: Um Curso Moderno e Completo. 4ª ed. São Paulo, Saraiva, 1990.
- ✓ ATTIE, Willian. Auditoria: Conceitos e Aplicações. 2ª ed. São Paulo, Atlas, 1984.
- ✓ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. Curso Básico de Auditoria: Normas e Procedimentos. 2ª ed. São Paulo, Atlas, 1992.
- ✓ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo Dicionário. 11ª ed. Rio de Janeiro Ed. Civilização Brasileira S.A., 1983.
- ✓ FRANCO, Hilário & MARRA, Ernesto. Auditoria Contábil. 2ª ed. São Paulo, Atlas, 1991.
- ✓ JUNIOR, Carlos César Dutra Gomes. Monografia: Auditoria. UFC, 1996.
- ✓ MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 4ª ed. São Paulo, Atlas, 1990.
- ✓ MOTA, João Maurício. Auditoria – Princípios e Técnicas. São Paulo, Atlas, 1988.
- ✓ SÁ, Antônio Lopes de. Curso de Auditoria. 6ª ed. São Paulo, Atlas, 1980.
- ✓ SANTI, Paulo Adolpho. Introdução à Auditoria. São Paulo, Atlas, 1988.

ANEXOS

ANEXO I

Dados:

• Produtos (em unids)	A	B	C
Produtos Acabados	1000	2000	1000
Produtos em Elaboração	500	500	500

	A	B	C
• Maior preço de venda (R\$)	10,00	10,00	10,00
• Custo variável unitário (R\$)	3,00	4,00	6,00
• Custo fixo unitário (R\$)	0,50	0,50	0,50
• Quantidades vendidas	2000	2000	2000

1) Avaliação quando o custo é integrado à Contabilidade:

	A	B	C
Faturamento (PV x Q) R\$	20.000,00	20.000,00	20.000,00
(-) Custo de venda (C x Q)	<u>7000,00</u>	<u>9000,00</u>	<u>13.000,00</u>
Lucro Bruto	13.000,00	11.000,00	7.000,00

Cálculo do valor das compras:

	A	B	C
Vendas (R\$)	7000,00	9000,00	13.000,00
+ EF (R\$)	<u>3500,00</u>	<u>9000,00</u>	<u>6500,00</u>
(=) Compras (R\$)	10.500,00	18.000,00	19.500,00

2) Avaliação quando o custo não é integrado á contabilidade.

	<u>A</u>	B	C
Produtos Acabados	R\$ 7.000,00	14.000,00	7.000,00
Produtos em Processo	<u>2.800,00</u>	<u>2.800,00</u>	<u>2.800,00</u>
Estoque final	9.800,00	16.800,00	9.800,00

Obs: Percentuais arbitrados pelo fisco

- a) Para produtos acabados 70% sobre o maior preço de venda.
- b) Para produtos em processo 56% sobre o maior preço de venda.

Cálculo do Custo de Venda

	<u>A</u>	B	C
Custo (R\$)	10.500,00	18.000,00	19.500,00
- EF (R\$)	<u>9.800,00</u>	<u>16.800,00</u>	<u>9.800,00</u>
(=) Venda (R\$)	700,00	1.200,00	9.700,00

	A	B	C
Faturamento R\$	20.000,00	20.000,00	20.000,00
(-) Custo de venda	<u>700,00</u>	<u>1.200,00</u>	<u>9.700,00</u>
Lucro Bruto	19.300,00	18.800,00	10.300,00

Observa-se com esses cálculos que, aplicando os percentuais apresentados pelo fisco, tenderão a dar valores do estoque final montantes acima do que seria obtido com a contabilidade de custos, o que resulta numa penalidade fiscal e fere os princípios de contabilidade, principalmente o custo como base de valor.

ANEXO II

Nas páginas seguintes estão transcritos dois programas de auditoria para a área dos estoques. O primeiro refere-se à observação dos inventários físicos e o segundo é o programa complementar dos procedimentos a serem aplicados na área. Como os demais programas, estes também comportam ampliações, a critério do auditor e de acordo com as circunstâncias.

PROGRAMA DE AUDITORIA PARA ESTOQUES

a) OBSERVAÇÃO DE INVENTÁRIO FÍSICO

RUBRICA E

DATA

REVISADO POR:

CLIENTE: _____

DATA DO BALANÇO: _____

PROGRAMA DE AUDITORIA

1. Revisar o planejamento da empresa para levantamento do inventário físico a fim de assegurar-se quanto à sua adequação. Esta revisão deve incluir a leitura do sistema de custos e controles de estoques. Visitar os locais dos inventários para determinar a extensão dos testes e o pessoal necessário.
2. Efetuar reunião preliminar com os auxiliares e orientá-los devidamente quanto aos pontos mais importantes do inventário e as peculiaridades do trabalho.

3. Obter ou preparar o "corte" das entradas e saídas anotadas, em sincronização com o movimento dos materiais. Verificar, também, se os devidos cuidados foram tomados pela empresa no tocante ao controle da emissão e recolhimento das etiquetas ou listagens de inventários. Obter cópia ou preparar o "corte" dessas etiquetas ou listagens.
4. Obter ou preparar relações das notas fiscais de mercadorias faturadas e ainda não entregues. Verificar, em base de teste, se tais mercadorias estão devidamente separadas dos estoques normais ou foram deduzidas nas contagens totais. Se estão separadas, testar a mesma mercadoria nos estoques normais.
5. 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. Certificar-se de que o devido "corte" está sendo efetuado no tocante à movimentação de inventários entre departamentos.
6. Preparar listagem dos testes de contagens de itens importantes, para posterior identificação nas listagens finais dos inventários. Anotar contagens de alguns itens não testados.
7. Observar e indagar quanto à existência de itens obsoletos, deteriorados, não vendáveis, ou de baixa movimentação. Preparar um memorando sobre os resultados obtidos.
8. Nos casos de inventários em poder de terceiros, tais como os depositados em Armazéns Gerais e as mercadorias em beneficiamento, em demonstração, ou consignação, examinar os documentos básicos e pedir confirmação do custodiante, indicando claramente se a mercadoria é propriedade da empresa e se está em boas condições e livres de qualquer ônus.

Nota: Sempre que o valor dos estoques em poder de terceiros for expressivo, deve-se, além da confirmação acima descrita, inspecioná-los in loco. Tal inspeção deve obedecer aos mesmos requisitos seguidos para o inventário dos

bens em poder da empresa, tais como "corte", teste de contagens, observação quanto a possível obsolescência etc.

9. Verificar se os estoques pertencentes a terceiros foram identificados e excluídos dos inventários da empresa e, caso seu valor seja expressivo, pedir confirmação.
10. 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. Quando houver itens de valor substancial, tais materiais em processo na fábrica devem, sempre que possível, ser inspecionados fisicamente.
11. Preparar breve memorando sobre a observação, incluindo a conclusão quanto à razoabilidade do inventário.

PROGRAMA PARA OS ESTOQUES

b) Procedimentos

RUBRICA E

DATA

REVISADO POR:

CLIENTE: _____

DATA DO BALANÇO: _____

NOTAS

OBJETIVO DO PROCEDIMENTO

1. Determinar se os bens inventariados são reais, isto é, se os estoques existem fisicamente.

2. Certificar-se de que realmente estão em poder da empresa todos os bens que devem estar.
3. Determinar as condições dos bens inventariados, isto é, se eles são utilizáveis ou vendáveis e se o estão sendo.
4. Determinar as bases, a adequação e a exatidão dos critérios de avaliação.
5. Obter descrição e classificação dos inventários.
6. Determinar se incide qualquer ônus sobre os bens inventariados.

PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

OBSERVÂNCIA DO CONTROLE INTERNO

1. Verificar através da observação das rotinas, ou de perguntas discretas a pessoas-chaves, se o controle interno nesta área está realmente de acordo com o que foi descrito no questionário de controle interno. Se não estiver de acordo, ou se houver falhas, considerar a necessidade de atualizar o questionário de controle interno e os efeitos nos testes. Descrever os detalhes na coluna "Observações", ou em outros papéis, se necessário.

PROCEDIMENTOS POSTERIORES À CONTAGEM FÍSICA

2. Certificar-se de que o programa para observação do inventário físico foi devidamente respondido. Atentar para as observações feitas naquele programa.
3. Revisar os procedimentos da empresa para efetuar as contagens.
4. Efetuar a verificação do "corte" preparado por ocasião do inventário físico (inclui-se neste item o "corte" de entradas, saídas, e outros). O "corte" de entradas e saídas deve ser estendido aos registros contábeis de contas a pagar, contas a receber, estoques, vendas e outras contas diretamente envolvidas na movimentação de estoques.

5. Verificar se os itens testados durante o inventário físico encontram-se incluídos nas relações finais de inventários. Testar os itens maiores e, também, alguns itens menores incluídos nas relações finais de inventários, inspecionando-os visualmente.
6. 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.
7. Quando o material em processo de fabricação no final do exercício continuar em processo até a época da verificação fazer investigações especiais para assegurar-se de que não é obsoleto, defeituoso etc. e que realmente é vendável e, ainda, que itens fictícios não tenham sido incluídos. Examinar algumas das ordens de fabricação para confirmar que estas se referem a serviços que estão sendo realmente executados, verificando se há débitos recentes de mão-de-obra e materiais e inspecionando as ordens de serviço em aberto.
8. Selecionar alguns dos maiores itens em processo de fabricação e examinar os contratos ou outros registros, conferindo certos detalhes, tais como as datas de entrega para vendas subsequentes e outras evidências de que o material realmente existia na data do balanço.

AVALIAÇÕES

9. Revisar critério usado para avaliar cada classe de estoques, certificando-se de que tal critério é uniforme em relação ao usado no ano anterior e que resulta numa avaliação razoável dos inventários.
10. Caso os estoques sejam avaliados ao preço de mercado ou ao menor preço entre o de custo e o de mercado, demonstrar nos papéis de trabalho como foi determinado o preço de mercado.
11. Verificar a avaliação de quantidade representativa de itens de cada classe de estoques. Indicar nos papéis de trabalho as fontes utilizadas para colher informações de preços, assim como a extensão dos testes.

12. Testar os cálculos de avaliação dos maiores itens e de alguns menores. Atenção especial deverá ser dada no sentido de detectar possíveis erros decimais.
13. Testar as somas das folhas individuais do inventário. Testar a passagem dos totais das folhas para o resumo de inventários. Somar o resumo. Conferir os totais do resumo com o razão geral.
14. 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. Indagar as razões para ajustes significativos no inventário, indicando o nome da pessoa com quem foi discutido o assunto. A seguir, revisar essas contas do razão para verificar se houve quaisquer lançamentos estranhos entre aquela data e o fim do exercício. (Nota: somente podem ser aceitos os inventários físicos feitos durante o exercício quando a empresa possuir controle permanente adequado para os estoques e quando for bom o controle interno nesta área.)
15. Verificar a existência de itens obsoletos, danificados, deteriorados ou de pequeno movimento, indicando seus respectivos valores e a existência ou não de provisão para esses itens.
16. 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.
17. Se a empresa inclui o ICMS nos estoques, testar o cálculo para efeito de criação da respectiva provisão.

GERAL

18. Investigar se quaisquer estoques foram dados em garantia de empréstimos ou se estão sob qualquer outro tipo de penhor ou caução.
19. Certificar-se de que os lucros interdepartamentais, e entre controladas ou filiais, foram devidamente eliminados.

20. Verificar as notas de crédito de devoluções emitidas após o inventário físico, para certificar-se de que tais devoluções entraram realmente somente após a data do inventário físico. Caso haja indícios de terem entrado antes do inventário, certificar-se de que tais produtos não foram incluídos indevidamente no inventário, certificar-se de que tais produtos não foram incluídos indevidamente no inventário físico.
21. Demonstrar nos papéis de trabalho os ajustes necessários para registrar fielmente os resultados dos inventários físicos efetuados durante o exercício.
22. Se a empresa estiver adotando o custo-padrão, verificar se as despesas gerais de fabricação estão sendo corretamente apropriadas.
23. Nos casos de faturamentos parcelados (Construções, Montagens etc.) verificar se os custos vinculados a tais parcelas foram debitados por todos os gastos aplicáveis.
24. Investigar quanto à razoabilidade geral dos estoques em relação às necessidades normais para venda ou produção. Comparar os estoques do fim do exercício com os do exercício anterior e esclarecer as maiores flutuações. Calcular a rotação de cada classe de estoques, comparando com as rotações dos últimos dois anos, e esclarecer as maiores flutuações.
25. Investigar quanto à existência de possíveis compromissos substanciais de compra ou venda. Caso existam tais compromissos deve assegurar-se de que a provisão adequada foi feita para prováveis prejuízos significativos que possam ocorrer em decorrência desses compromissos.
26. Anote, de forma sintética, sua conclusão sobre as contas examinadas neste programa.