



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIAS,
CONTABILIDADE E SECRETARIADO EXECUTIVO.**

CURSO DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS

**AUDITORIA DE ESTOQUES – UM INSTRUMENTO AUXILIAR DE
GESTÃO**

DANIELLE ALBUQUERQUE AMORIM

**FORTALEZA
Julho/2006**

DANIELLE ALBUQUERQUE AMORIM

AUDITORIA DE ESTOQUES

Monografia apresentada à Faculdade de Economia, Administração, Atuárias, Contabilidade e Secretariado Executivo, para obtenção do grau de Bacharel em Administração.

Orientador: Professor Pretextato Salvador Quaresma
Gomes de Oliveira Mello

FORTALEZA - CE
2006

Esta monografia foi submetida à Coordenação do Curso de Administração de Empresas, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Administração de Empresas, outorgado pela Universidade Federal do Ceará – UFC e encontra-se à disposição dos interessados na Biblioteca da referida Universidade.

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

_____	Média
Danielle Albuquerque Amorim	-----
_____	Nota
Prof(a). Pretextato Salvador Quaresma Gomes de Olivera Mello Prof(a). Orientador	-----
_____	Nota
Prof(a). Mailton Galdino de Sousa Membro da Banca Examinadora	-----
_____	Nota
Prof(a). Cristiano Melo Reinaldo Membro da Banca Examinadora	-----

Monografia aprovada em 31 de Julho de 2006.

AGRADECIMENTOS

Este trabalho foi desenvolvido durante o curso de graduação em Engenharia de Materiais, sob a orientação do Prof. Dr. [nome], da Universidade Federal de Pernambuco. Agradeço ao Prof. Dr. [nome] pela paciência e orientação durante todo o processo. Também agradeço aos meus pais, [nome] e [nome], pelo apoio e incentivo. Aos meus amigos, especialmente [nome], [nome] e [nome], pelo companheirismo e apoio durante a jornada acadêmica. Agradeço também ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) pelo apoio financeiro através do projeto de pesquisa [nome].

Aos meus pais, meus primeiros educadores.

A Deus que é e sempre foi o alicerce da minha vida.

A Deus que é e sempre foi o alicerce da minha vida.

Aos meus pais, meus primeiros educadores.

Ao meu amor que me completa e fortalece.

AGRADECIMENTOS

A DEUS, que me deu vida e inteligência, e que me dá força para continuar a caminhada em busca dos meus objetivos.

Ao professor Pretextato Mello pela atenção e dedicação na realização deste trabalho, que sem sua importante ajuda não teria sido concretizado.

Aos meus pais, Amorim e Cristina, que me ensinaram a não temer desafios e a superar os obstáculos com humildade. A eles que sempre estiveram presentes na minha formação educacional, proporcionando-me oportunidades com muito sacrifício e que são exemplos de dignidade, força, coragem, fé, amor e paciência, a minha eterna gratidão.

Ao meu querido amor, Alessandro, pela compreensão e paciência nos momentos de ausência, e incentivo para a finalização deste trabalho.

Aos professores Mailton Galdino e Cristiano Melo por fazerem parte da banca examinadora.

Aos meus amigos pelo incentivo e apoio durante a realização do trabalho.

E aos demais que, de alguma forma, contribuíram na elaboração desta monografia.

SUMÁRIO

DEDICATÓRIA.....	i
AGRADECIMENTOS.....	ii
SUMÁRIO.....	iii
RESUMO.....	iv
1. INTRODUÇÃO.....	01
1.1. Relevância do Tema.....	01
1.2. Objetivos.....	02
1.3. Justificativa.....	02
1.4. Metodologia do Trabalho.....	03
1.5. Estrutura do Trabalho.....	04
2. AUDITORIA.....	05
2.1. Aspectos Gerais.....	05
2.1.1 Origem e Evolução.....	05
2.1.2. Conceito.....	07
2.1.3. Objetivos.....	08
2.2. Metodologia de Auditoria.....	10
2.2.1. Planejamento dos Trabalhos.....	10
2.2.2. Programa de Auditoria.....	11
2.2.3. Definição do Escopo.....	12
2.2.4. Procedimentos de Auditoria.....	12
2.2.4.1. Avaliação dos Controles Internos.....	13
2.2.4.2. Testes de Controles Internos.....	14
2.2.4.3. Testes Substantivos.....	14
2.3. Relatório de Auditoria.....	15
2.3.1. Conceito.....	15

2.3.2. Forma de Apresentação e <i>Report</i>	15
2.3.2.1. Relatório Curto.....	16
2.3.2.2. Relatório Longo.....	16
2.3.3. Instrumento de Auxílio à Gestão.....	16
3. ESTOQUES.....	18
3.1. Aspectos Gerais.....	18
3.1.1 Conceito Geral.....	18
3.1.2. Conceito Contábil.....	19
3.1.3. Contabilização dos Estoques.....	22
3.1.4. Objetivos.....	23
3.2. Natureza dos Estoques.....	23
3.3. Riscos/ Vulnerabilidade dos Estoques.....	24
3.3.1. Desvio.....	24
3.3.2. Extravio.....	25
3.3.3. Armazenagem/ Acondicionamento Inadequado.....	25
3.3.4. Obsolescência.....	25
3.3.5. Expiração do Prazo de Validade.....	26
3.3.6. Ação da Natureza Não Respalhada por Seguro.....	26
4. AUDITORIA DE ESTOQUES.....	27
4.1. Objetivos.....	27
4.1.1. Programa de Auditoria de Estoques.....	28
4.2. Justificativa para Auditar Estoques.....	39
4.3. Testes de Auditoria de Estoques.....	40
4.3.1. Avaliação dos Controles Internos.....	40
4.3.2. Testes Substantivos.....	42
4.3.2.1 Exame Físico (Inventário Físico).....	42
4.3.2.2. Confirmação (Circularização de Estoques em Poder de Terceiros).....	45

4.3.2.3. Teste, por Amostragem, dos Documentos que Suportam as Entradas e Saídas de Estoques com os Respetivos Registros.....	45
4.3.2.4. Conferência dos Cálculos.....	46
4.3.2.5. Exame dos Registros.....	46
4.3.2.6. Investigação Minuciosa.....	47
4.3.2.7. Inquérito.....	47
4.3.2.8 Observação.....	48

5. CONCLUSÃO.....	49
--------------------------	-----------

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	51
--	-----------

RESUMO

Auditoria é uma técnica contábil, através da qual são examinados os registros contábeis e documentos da entidade, emitindo-se parecer sobre as demonstrações contábeis. A auditoria está subordinada às suas normas e procedimentos, aos postulados da contabilidade e comportamentos éticos. Este trabalho, através de pesquisa bibliográfica e empírica, busca destacar a importância da auditoria de estoques nas empresas. Os estoques são bens tangíveis e intangíveis, considerados na maioria das organizações um dos principais ativos do balanço patrimonial, pelo alto valor monetário e por ter um relacionamento direto com as atividades operacionais da empresa na captação de recursos para manter a entidade. Neste trabalho, serão abordados apenas os itens tangíveis. Nesse âmbito, torna-se imprescindível a adoção de um controle mais rígido e eficaz que salvaguarde esses ativos de prejuízos, além de uma verificação imparcial que valide seus saldos e registros. A auditoria de estoques tem por objetivo verificar a quantidade e qualidade dos estoques na empresa, confirmando a integridade e exatidão dos dados contábeis, que serão utilizados pela gerência e alta administração para tomada de decisões. Ela é considerada um importante instrumento de auxílio à gestão dos estoques, pois além de avaliar os controles internos utilizados, contribui para a prevenção de perdas financeiras desnecessárias, redução de custos e otimização dos resultados. Como resultado do trabalho, conclui-se que é de fundamental importância a utilização regular de auditoria de estoque como instrumento de gestão, com a utilização de procedimentos técnicos de auditoria nos estoques das empresas/entidades.

Palavras-chaves: auditoria, estoques, planejamento, programa e procedimentos de auditoria em estoque, testes, circularização.

CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO

1.1 Relevância do Tema

Os estoques são materiais e suprimentos que uma empresa ou instituição mantém, seja para vender ou para fornecer insumos ou suprimentos para o processo de produção. Todas as empresas e entidades precisam manter estoques, que frequentemente constituem uma parte substancial dos seus ativos totais. Em termos financeiros, os estoques são muito importantes para as empresas, uma vez que no balanço patrimonial, chegam a representar de 20% a 60% dos ativos totais. E à medida que esses estoques vão sendo utilizados, seu valor convertido em dinheiro, melhora o fluxo de caixa e o retorno sobre o investimento da companhia.

A administração de estoques representa um processo principal que todas as empresas industriais, atacadistas e varejistas devem gerenciar de forma eficaz, para o controle de seus ativos mais relevantes, buscando com isso, atingir suas metas de lucratividade e fluxo de caixa com redução de custos operacionais e riscos de perdas financeiras.

Observa-se, contudo, que nem todas as entidades consideram a auditoria como um instrumento de auxílio à gestão, principalmente na área de estoques, razão pela qual este trabalho visa enfatizar os benefícios e as vantagens que a auditoria de estoques pode proporcionar as organizações nesse mercado cada vez mais competitivo.

1.2 Objetivos

GERAL

- Apresentar os principais conceitos e funções de estoques e da auditoria de estoques, enfatizando a sua importância para as empresas, em virtude de ser considerado um instrumento auxiliar de gestão empresarial. Demonstrar os benefícios e as vantagens que a auditoria de estoques pode proporcionar nessa área, principalmente com a minimização e controle dos riscos, ampliando a precisão e confiabilidade das demonstrações de resultado e conseqüentemente a situação financeira da empresa, por se tratar de um dos itens de maior valor no balanço.

ESPECÍFICOS

- Destacar noções de estoques, importância e seus maiores riscos enquanto constituem o principal item do ativo de muitas empresas.
- Demonstrar a importância da auditoria de estoques para as organizações como instrumento de auxílio à gestão para o controle e validação de seus estoques, ajudando na prevenção de perdas financeiras e otimização de resultados.

1.3 Justificativa

Considerando que os estoques constituem-se um dos principais ativos das empresas, torna-se necessário que estas dediquem especial atenção ao controle desses bens, tanto no fluxo de suas operações quanto nas quantidades efetivamente existentes, uma vez que são de fundamental importância face seu relacionamento direto com as atividades operacionais das empresas na captação de recursos para manter a entidade, ou seja, são produtos mantidos na empresa para uso ou venda futura que trarão benefícios às operações da empresa.

De acordo com Ludícibus et al (2000:65):

Os estoques são bens adquiridos ou produzidos pela empresa com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal de suas atividades. Representam um dos ativos mais importantes do capital circulante e da maioria das empresas comerciais e industriais, pois tem influência direta na apuração adequada do resultado do exercício. Estão intimamente ligados às principais áreas de operação das companhias, pois envolvem problemas de administração, controle, contabilização e principalmente de avaliação.

Sendo os estoques ativos tangíveis e não raro, acontecem perdas econômicas para as empresas, sejam por avarias, extravios, desvios, e outros fatores, uma boa administração e controle desses itens são essenciais.

Nesse caso, a auditoria de estoques funciona como instrumento de auxílio à gestão e validação dos estoques. Segundo Crepaldi (2002:352), "uma vez que estes constituem itens tangíveis, os auditores têm de se preocupar em determinar quantidades e qualidades dos mesmos, assim como em conferir a exatidão dos cálculos referentes ao seu valor".

Os benefícios gerados pela auditoria de estoques proporcionam às empresas uma maior segurança e confiabilidade quanto ao controle e precisão dos seus estoques, buscam minimizar os riscos de perdas financeiras desnecessárias, redução dos custos operacionais, além de contribuir principalmente para a continuidade do negócio e sobrevivência da entidade.

1.4 Metodologia do Trabalho

Na elaboração desse trabalho foi realizada uma pesquisa bibliográfica, e a metodologia empregada na coleta de informações, emerge de fontes secundárias, por livros, revistas, dissertações, apostilas, monografias, sites da internet e na legislação brasileira sobre auditoria e estoques.

Analisam-se as diferentes visões abordadas por autores sobre o assunto, onde foi possível identificar as vantagens e a importância da auditoria de estoques para as empresas.

1.5 Estrutura do Trabalho

Esse trabalho monográfico está estruturado em quatro capítulos na forma a seguir distribuídos:

- Capítulo 1: Abordar-se o referencial teórico, envolvendo os aspectos conceituais de auditoria de diversas abordagens científicas, sendo detalhados nos subitens, sua origem, evolução e metodologias aplicadas;
- Capítulo 2: O autor aborda os principais aspectos relacionados aos estoques, comentando seus aspectos contábeis, sua natureza, formas de controles internos e importância perante uma organização;
- Capítulo 3: Destaca-se a relevância da auditoria de estoques para as organizações, com apresentação de modelo de programa específico e esclarecimento de seus objetivos e técnicas;
- Capítulo 4: O autor expõe de forma conclusiva as idéias apresentadas nos capítulos anteriores, enfatizando a importância da auditoria de estoques para as organizações como instrumento de auxílio à gestão no controle de seus estoques.

CAPÍTULO 2 - AUDITORIA

2.1 Aspectos Gerais

2.1.1 Origem e Evolução

A extraordinária evolução da auditoria foi determinada como consequência do crescimento das empresas, do aumento de sua complexidade, do envolvimento do interesse da economia popular nos grandes empreendimentos, além da necessidade de dar maior ênfase às normas ou procedimentos internos, devido ao fato de que o administrador, ou em alguns casos o proprietário da empresa, não poderia supervisionar pessoalmente toda as suas atividades.

Mautz (1985:74) afirma:

Auditoria começa em época tão remota quanto à Contabilidade. Sempre que o avanço da civilização tinha implicado que a propriedade de homem fosse confiada, em maior ou menor extensão, a outra, a desejabilidade da necessidade de verificação da fidelidade do último, tomou-se clara.

Para Hernandez (1998:13), a prática da auditoria surgiu no século XV, ou XVI, na Itália, local do reconhecimento oficial da prática de auditoria. Os italianos também foram precursores da Contabilidade e em 1581 foi constituído o primeiro Colégio de Contadores, onde o candidato para admissão deveria completar aprendizado de seis anos como contador e submeter-se a exame.

No que se refere aos trabalhos iniciais de auditoria, Hernandez (1998:13) comenta que eram bastante simples, em regra geral, limitados à verificação dos registros contábeis com vista à comprovação de sua exatidão. Com a evolução da Ciência Contábil desenvolveu-se também a técnica de auditoria. A auditoria atual não se restringe a um instrumento de mera observação, mas de orientação, interpretação e prevenção dos fatos.

Com o seu desenvolvimento, deixou de ser apenas instrumento de verificação. Atribui-se hoje, à auditoria, outras importantes funções abrangendo toda a organização empresarial, passando a ser instrumento de orientação e interpretação.

Atualmente existem divisões na auditoria quanto ao interesse dos usuários das informações por ela produzidas. Hernandez (1998:15) segrega auditoria em independente (externa) e operacional (interna).

De acordo com o apresentado por Attie (2000:52-59), a auditoria externa tem como objetivo o exame das demonstrações contábeis feitos com o propósito de expressar opinião sobre a veracidade com que as mesmas apresentam a situação patrimonial e financeira de uma empresa e o resultado das operações do período examinado. A função principal desse tipo de auditoria é emitir opinião sobre as demonstrações contábeis através de parecer, e para isso a verificação do controle interno é de fundamental importância.

Ainda segundo Attie (2000:52-59), a auditoria interna tem como objetivo geral assessorar a administração no desempenho eficiente de suas funções, fornecendo-lhe análises, avaliações, recomendações e comentários sobre as atividades auditadas.

Comparando-se os dois tipos de auditoria e de acordo com Crepaldi (2002; 47-48), podem-se traçar as seguintes características:

- a) Auditor externo é independente, contratado para determinada tarefa de auditoria, enquanto o auditor interno é empregado da empresa, sem independência;
- b) As tarefas do auditor externo são delimitadas em contrato, enquanto as do auditor interno são tão abrangentes quanto forem às operações da empresa;

- c) A auditoria externa é eventual, enquanto a auditoria interna é periódica;
- d) O processo utilizado em ambas é analítico e as técnicas assemelham-se;
- e) As bases em que se assentam os exames são as mesmas: a escrituração, os documentos e os controles;
- f) Os resultados assemelham-se.

Ressalta-se que os papéis desempenhados tanto pela auditoria externa como interna, são de grande importância para as organizações.

2.1.2 Conceito

As inúmeras definições sobre auditoria não variam e no geral referem-se ao estudo da empresa (como corporação ou de processos específicos), efetuado pelo levantamento de informações alvo de análises e avaliações quanto à eficácia, eficiência, controle patrimonial, confiabilidade das informações gerenciais, adequação dos controles internos e apresentação das demonstrações contábeis, com o objetivo de emitir opinião interna (relatório), ou externa (relatório circunstanciado e parecer) sobre o assunto em questão, de acordo com os princípios fundamentais da Contabilidade.

“Auditoria é o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma empresa” (CREPALDI et al, 2002:23).

Segundo Hernandez (1998:13), a auditoria é “o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis de uma entidade, com o objetivo de fornecer aos seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre sua adequação”.

Boynton (2002:30) define auditoria como sendo um:

Processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados.

De acordo com Attie (1998:25), auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar opinião sobre determinado dado.

Podemos assim dizer que a auditoria não se limita apenas em verificações de fatos passados, o seu conceito atual é dinâmico, atribuindo-se outras importantes funções, abrangendo todo o organismo da empresa e da sua administração, como: interpretação, previsão de fatos, exame e crítica como consequência das suas interpretações. É necessário que o exame seja sistemático, racional e técnico; formado por um conjunto harmônico de procedimentos que concorram para uma conclusão exata.

A Auditoria está subordinada às suas normas e procedimentos, aos postulados da contabilidade e comportamentos éticos.

2.1.3 Objetivos

Existem algumas definições para os objetivos da auditoria, como por exemplo, “auxiliar os administradores e funcionar como assessoria à alta administração, promovendo condições eficientes para que os administradores tomem decisões operacionais, financeiras e administrativas” (GUIMARÃES; 2004:131).

Para os propósitos atuais, a seguinte definição ampla de objetivos é sugerida por Attie (1986:29):

- a) Examinar a integridade e fidedignidade das informações financeiras e operacionais e os meios utilizados para aferir, localizar, classificar e comunicar essas informações;
- b) Examinar os sistemas estabelecidos, para certificar a observância às políticas, planos, leis e regulamentos que tenham, ou possam ter, impacto sobre operações e relatórios, e determinar se a organização está em conformidade com as diretrizes;
- c) Examinar os meios usados para a proteção dos ativos e, se necessário, comprovar sua existência real;
- d) Verificar se os recursos são empregados de maneira eficiente e econômica;
- e) Examinar operações e programas e verificar se os resultados são compatíveis com os planos e se essas operações e esses programas são executados de acordo com o que foi planejado; e
- f) Comunicar o resultado do trabalho de auditoria e atestar que foram tomadas as providências necessárias a respeito de suas descobertas.

Ainda conforme Guimarães (2004:132) a auditoria externa tem o objetivo de expressar, por meio de parecer, opinião sobre a fidedignidade da real situação financeira e patrimonial da empresa auditada.

Em síntese, os objetivos da auditoria são:

- a) Assegurar que os controles estabelecidos pela alta administração sejam suficientes, seguros e vêm sendo seguidos pelos funcionários e gestores da empresa.

- b) Respalda aos interessados e usuários das informações contábeis e financeiras que estas refletem a realidade patrimonial e financeira da empresa, conforme exames e testes de auditoria julgados suficientes.

2.2 Metodologia de Auditoria

2.2.1 Planejamento dos trabalhos

O planejamento de auditoria envolve muitas considerações, dentre as quais: o conhecimento prévio das atividades, pesquisa de fontes, escopo e definição do objeto de trabalho, orçamentos de horas, período de execução e pessoal envolvido no processo.

O plano de auditoria deve basear-se no conhecimento do ramo de negócios da empresa, do sistema de informações, o ambiente de controles internos, volume e natureza de suas transações. O plano de auditoria dá lugar ao Programa de Auditoria que deve ser entendido como o roteiro a ser seguido durante os trabalhos, podendo ser revisto e alterado quando se fizer necessário no transcorrer dos trabalhos.

Conforme Attie (1998:38):

O planejamento é a parte preponderante para determinar o momento de realização das tarefas de auditoria. Constitui a previsão dos trabalhos a serem executados e o momento da aplicação dos testes para atingir os objetivos. Nessa etapa são indicados os principais procedimentos de auditoria, por área de atuação.

Ainda segundo Attie (1986:81), o planejamento visa identificar os procedimentos de auditoria a serem adotados em cada área específica da empresa, sendo considerado para isso as características e peculiaridades de cada empresa, assim como as suas operações e os riscos envolvidos.

Os objetivos do planejamento do trabalho de auditoria são:

- Permitir a realização de um exame adequado e eficiente que facilite o atingimento dos objetivos do auditor em um prazo razoável de tempo;
- Facilitar o controle sobre o desenvolvimento do trabalho e sobre o tempo que nele se gasta;
- Estabelecer racionalmente, a extensão dos diversos procedimentos de auditoria;
- Evitar sobre carga de trabalho;
- Adquirir conhecimento sobre a natureza das operações, dos negócios e forma de organização da empresa ou setor; obter maior cooperação do pessoal da empresa/setor auditado;
- Determinar a natureza, amplitude e oportunidades dos exames.

O auditor deve planejar os trabalhos de forma a dar cobertura, com segurança, às áreas que definir como alvo dos exames.

2.2.2 Programa de Auditoria

O programa de auditoria representa o roteiro a ser seguido pelo auditor na execução do trabalho, prevê os procedimentos que deverão ser aplicados para que se possa alcançar o resultado desejado. Deve ser elaborado com base na avaliação dos controles internos e consiste no plano de trabalho para exame de área específica.

As vantagens oferecidas pelo programa de auditoria são: estabelecer a forma adequada de realização do trabalho; controlar o tempo dispendido na realização do trabalho; conter as considerações do auditor para determinação do trabalho; explicar a seqüência lógica de realização do trabalho; evidenciar os trabalhos e quaisquer modificações ocorridas em relação ao original.

A estrutura básica de um programa de trabalho é:

- a) Escopo – diz respeito à abrangência do trabalho;
- b) Objetivos
- c) Passos para execução – roteiro a ser seguido
- d) Outros elementos da estrutura de um programa de auditoria: tempo de execução para cada atividade; referência aos papéis de trabalho; executante e revisor.

“Os programas de trabalho devem ser revisados constantemente, para se determinar se cumprem com seus objetivos. Para isso, devem ser adaptados às mudanças que ocorrem na organização e no contexto em que são aplicados.” (CREPALDI; 2002:39).

2.2.3 Definição dos Escopos

O auditor, com base no planejamento, define o escopo dos testes de auditoria. Essa fase objetiva definir a extensão (profundidade) dos exames, as áreas e os documentos alvos de exames, além dos procedimentos adotados. O auditor planeja o que será examinado, qual a forma adotada para aplicação dos testes e procedimentos e o tempo gasto com cada etapa do trabalho.

Definir o escopo do trabalho de auditoria é definir como, quando, porque e qual o objetivo do trabalho.

2.2.4 Procedimentos de Auditoria

Os procedimentos ou técnicas de auditoria constituem-se de métodos apropriados, utilizados pelos auditores para obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações financeiras ou sobre o trabalho realizado.

A importância de o auditor adotar os procedimentos de auditoria normalmente aceitos é destacada por Attie (1998:131):

O desempenho da atividade de auditoria requer a utilização de ferramentas de trabalho que possibilitem a formação de opinião, pois é necessário fundamentar as análises e ocorrências com fatos, evidências e informações possíveis, necessárias e matérias. O auditor deve, portanto, identificar e atestar a validade das afirmações com procedimentos adequados a cada caso, na extensão e profundidade requerida, até a obtenção de provas matérias que comprovem, satisfatoriamente, a afirmação analisada.

Procedimentos que também são conhecidos como “ferramentas técnicas, utilizadas pelo auditor para realização de seu trabalho, consistindo na reunião das informações possíveis e necessárias, e avaliação dessas informações, para a formação de opinião imparcial” (ATTIE; 1998:131).

2.2.4.1 Avaliação dos Controles Internos

O auditor desempenha o papel de um revisor do sistema de controle interno de uma organização que deverá avaliar a eficiência da mesma, de modo a estabelecer o grau de confiança que será depositado nesse sistema, objetivando definir a natureza, a profundidade e a extensão dos exames que serão realizados para fundamentar sua opinião acerca das diversas transações/operações realizadas pela organização.

Boynton (2002:321) acredita que as empresas adotam determinadas políticas de controles internos, a fim de obterem razoável segurança quanto à:

- a) Confiabilidade de informações financeiras;
- b) Obediência a leis e regulamentos aplicáveis;
- c) Eficácia e eficiência de operações.

A avaliação dos controles internos é fundamental para qualquer trabalho de auditoria, uma vez que são utilizados para determinar a natureza, extensão e oportunidade dos exames de auditoria, sendo observado pelo auditor os seguintes aspectos:

- a) A sistemática que as informações passam pelas áreas e ciclos da empresa;
- b) A regularidade das operações; e.
- c) A adequação dos registros contábeis, extra-contábeis e de controles.

2.2.4.2 Testes de Controles Internos

Esses testes são efetuados a fim de examinar a aderência e aplicabilidade dos controles internos, são executados para verificar se as informações obtidas pelo estudo e avaliação dos controles internos estão realmente vigentes.

2.2.4.3 Testes Substantivos

Já os testes substantivos são aqueles empregados pelo auditor, com a finalidade de obter provas suficientes e convincentes sobre as transações, saldo e divulgações nas demonstrações contábeis, que lhe proporcionem fundamentações necessárias para emissão de relatório.

Segundo Attie (1998:53), “os testes substantivos correspondem a exames relativos às substancias que suportam o saldo e valor relativo do item em questão”. Nesse caso específico, o auditor não se limita a verificar os controles internos correlatados, mas dá ênfase à obtenção de evidências concretas.

Os testes substantivos são divididos nos seguintes exames: físico, confirmação na modalidade de circularização, documentos originais, conferência de cálculos, escrituração, investigação minuciosa, inquérito, registros auxiliares, correlação das

informações examinadas e observação, que serão tratados no capítulo 3 – Auditoria de Estoques deste trabalho.

2.3 Relatório de Auditoria

2.3.1 Conceito

Attie (1986:270) afirma que:

O relatório de auditoria é a forma pela qual se leva à administração o produto do trabalho do auditor. É pelo relatório que a auditoria evidencia o trabalho realizado e mostra à organização suas idéias, pontos de vista e sugestões que, quando implementados, constituirão solidez aos controles.

O relatório de auditoria é o produto final do trabalho do auditor. Como a auditoria operacional é dividida por áreas, o relatório será emitido, também, por áreas. Depois de concluído, o relatório é primeiramente encaminhado às áreas auditadas, para que comentários sejam mencionados pelos gestores e, posteriormente, é enviado à Diretoria.

O relatório de auditoria é a oportunidade que o auditor possui para chamar a atenção da administração sobre o trabalho realizado.

“Não há padrão universal para a forma do relatório de auditoria”, complementa (ATTIE; 1986:288).

2.3.2 Formas de Apresentação e Report

Os relatórios de auditoria são os pareceres também chamados de relatório curto e o relatório longo ou circunsunciado, os quais são comentados a seguir.

2.3.2.1. Relatório Curto

“O relatório de auditoria de forma breve pode ser utilizado quando o exame não revelar aspectos fundamentais que devam ser divulgados a terceiros” (ATTIE; 1986:289). Nesse sentido, o exame de demonstrações contábeis integral ou parcial, o estudo e a validação de controle interno ou teste de procedimentos, e o exame específico que nada tenha revelado de anormalidade podem ser considerados para efeito de emissão do relatório de auditoria de forma breve.

2.3.2.2. Relatório Longo

Também denominado circunstanciado, nele o auditor faz recomendações construtivas, visando o aprimoramento dos controles internos, redução de custos, melhoramento de práticas contábeis e até mesmo a forma mais adequada de conduzir a empresa.

2.3.3 Instrumento de Auxílio à Gestão

A auditoria constitui-se como importante ferramenta de gestão empresarial, a qual é utilizada por muitas empresas no tocante à verificação dos controles para avaliação da operacionalização da mesma, a fim de que as demonstrações reflitam a real situação.

Independente de ser externa ou interna, a auditoria é considerada “os olhos da alta administração” que não tem condições de verificar e avaliar todas as atividades exercidas na sua empresa, somado ao grau de criticidade do auditor. Essa área além de imparcial, tem como objetivos minimizar riscos de perdas financeiras, com redução de custos e otimização de resultados.

Para os usuários externos, o parecer da auditoria independente é de grande importância, pois atestará a fidedignidade das informações contábeis. Para os usuários internos, constitui-se em instrumento gerencial.

CAPÍTULO 3 – ESTOQUES

3.1 Aspectos Gerais

3.1.1 Conceito Geral

Os estoques são bens destinados à venda ou produção, ligados com os objetivos e atividades da empresa. Representam um dos ativos mais importantes do capital circulante e da posição financeira da maioria das companhias industriais e comerciais.

Estoques, segundo a Lei das Sociedades Anônimas (Lei No 6.404/76), são direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado.

De acordo com Almeida et al(1996:175):

Os estoques são bens destinados à venda ou 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.

Os estoques, segundo Sá (1989:332), abrangem o grupo que cientificamente, na Contabilidade, denominamos bens de venda, onde o elenco de contas que representa esse item está classificado normalmente nas seguintes categorias: mercadorias, produtos elaborados, produtos semi-elaborados, retalhos, resíduos, matérias-primas, matérias auxiliares ou secundárias, matérias de consumo, matérias de propaganda e materiais diversos.

Na indústria encontram-se os estoques de produtos acabados, os quais compreendem os fabricados pela empresa ou adquiridos através de terceiros para comercialização. As empresas industriais também possuem nos estoques, as matérias-

primas que são utilizadas na fabricação dos produtos; os materiais destinados ao consumo no processo de fabricação, que são os insumos, incorporados ao produto final; os materiais não destinados à produção, compreendendo uma grande variedade de materiais indispensáveis às operações da empresa, os materiais de consumo e diversos.

3.1.2 Conceito Contábil

Os estoques são geralmente classificados como Ativo Circulante, particularmente se for um fator gerador de receita, destinado à venda.

Afirmativa esta enfatizada pelo autor Almeida (1996:177), “os estoques são classificados no ativo circulante, entretanto, se existirem bens com prazo de realização superior a um ano, eles deverão ser registrados no ativo realizável a longo prazo”. Como exemplo de contas envolvidas no processo de contabilização de estoques, temos: fornecedores, estoques de matérias-primas, estoques de produtos acabados e custo de produtos vendidos.

As classificações usuais dos estoques são:

- a) Matérias-primas;
- b) Produtos em processo;
- c) Produtos acabados;
- d) Materiais diversos (consumo, manutenção e etc...);
- e) Mercadorias para revenda.

Vale ressaltar que se pode encontrar várias combinações, dependendo das práticas comerciais, natureza do negócio e procedimentos do cliente.

De acordo com Ludícibus et al (2003:116), considerando o conteúdo normal dos estoques, o subgrupo apresentado é pelas seguintes contas, dispostas por ordem de liquidez de acordo com a Lei das Sociedades Anônimas (Lei No 6.404/76):

Estoque

- Produtos Acabados
- Mercadorias para revenda
- Produtos em elaboração
- Matérias primas
- Materiais de acondicionamento e embalagens
- Materiais auxiliares
- Materiais semi acabados
- Manutenção e suprimentos gerais
- Mercadorias em trânsito
- Mercadorias entregues em consignação
- Importações em andamento
- Almoxarifado
- Adiantamento a fornecedores
- Provisão para redução ao valor de mercado (conta credora)
- Provisão para perdas em estoques (conta credora)
- Ajuste a valor presente (conta credora)

As contas de estoque, como relacionadas, incluem:

- Produtos acabados: representam os produtos prontos produzidos na própria empresa e disponíveis para venda.
- Mercadorias para revenda: engloba todos os produtos adquiridos de terceiro para a revenda, que não sofra nenhum processo de transformação na empresa.
- Produtos em elaboração: representa a totalidade das matérias primas já requisitadas que estão em processo de transformação e todas as cargas de custos diretos e indiretos relativos à produção não concluída na data do balanço.

- **Matérias primas:** representadas todas as matérias primas, ou seja, os materiais mais importantes e essenciais que sofrem transformações no processo produtivo.
- **Materiais de acondicionamento e embalagens:** composto pelos itens destinado a embalagem ou acondicionamento dos produtos para remessa.
- **Materiais auxiliares:** composto por todos os itens destinado às atividades da produção, utilizados no processo industrial.
- **Materiais de manutenção e suprimentos gerais:** Nessa conta, são classificados os estoques de materiais para manutenção de máquinas, equipamentos, edifícios, etc. para uso em consertos, manutenção, lubrificação, pintura, etc.
- **Importações em andamento:** engloba todos os custos já incorridos referentes a importação em andamento e às próprias mercadorias em trânsito, quando a condição de compra é realizada no ponto de embarque, pelo exportador.
- **Almoxarifado:** a conta Almoxarifado varia muito de uma empresa para outra, em função de suas peculiaridades e necessidades. Todavia engloba todos os itens de estoques de consumo em geral, podendo incluir produtos de alimentação do pessoal, materiais de escritório, peças em geral e uma variedade de itens. Muitas empresas, por questão de controle, adotam a prática de, para fins contábeis, já lançar tais estoques como despesas no momento da compra, somente mantendo controle quantitativo, pois muitas vezes representam uma quantidade muito grande de itens, mas de pequeno valor total, não afetando os resultados.
- **Adiantamento a fornecedores:** abriga os adiantamentos efetuados pela empresa a fornecedores, vinculados às compras específicas de materiais que serão incorporadas aos estoques quando do seu efetivo recebimento.

- Provisão para redução ao valor de mercado: esta conta destina-se a registrar o valor dos itens de estoques, quando estiverem a um custo superior ao valor de mercado, sendo por sua vez, de natureza credora, é, portanto uma conta redutora do grupo de estoques.
- Provisão para perdas em estoque: esta conta destina-se a registrar as perdas conhecidas em estoques e calculadas por estimativa, relativas a estoques morosos ou obsoletos e, mesmo, para dar cobertura a diferenças físicas, quando tais perdas não puderem ser baixadas das próprias contas, pelo fato de não estarem identificados os itens específicos e por constituírem estimativas.

3.1.3 Contabilização dos Estoques

Nas empresas comerciais e industriais, é fundamental para apuração dos resultados da companhia uma correta contabilização e contagem dos mesmos. Assim, essa informação terá crucial relevância para a administração avaliar a capacidade financeira da empresa e conseqüentemente, auxiliar no processo decisório de médio e longo prazo.

A contabilização das compras de itens do estoque, assim como os das vendas a terceiros, se dá na transmissão do direito de propriedade dos mesmos. Assim, na determinação dos itens integrarem ou não a conta de estoques, o importante não é sua posse física, mas sim, o direito de sua propriedade. Normalmente, segundo IUDÍCIBUS (2000) os estoques são representados por:

- Itens que existem fisicamente em estoques, menos os que estão na empresa, mas que são de propriedades de terceiros, seja para beneficiamento ou armazenagem por qualquer outro motivo seja por terem sido recebidos em consignação.

- Itens adquiridos pela empresa, mas que estão em trânsito, a caminho da sociedade, na data do balanço, quando sob condições de compra com frete pago, ponto de embarque (fábrica ou depósito do vendedor).
- 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.
- Itens de propriedade da empresa que estão em poder de terceiros para armazenagem, beneficiamento, embarque, etc.

3.1.4 Objetivos

Com base nas definições mencionadas no tópico anterior, pode-se destacar que os estoques são bens tangíveis de propriedade das empresas industriais e comerciais, que se revestem de fundamental importância para ambas, uma vez que é através da venda desses produtos, que as empresas obtêm recursos financeiros para custearem gastos e gerarem lucros que justifiquem sua existência, além de cumprirem seu papel perante a sociedade.

Dada a importância dos estoques no balanço, representando até um processo principal e crucial para o funcionamento de algumas empresas, tornar-se indispensável, portanto, controles internos e auditorias para salvaguarda dos mesmos.

3.2 Natureza dos Estoques

Segundo Mautz (1985, p.319):

Estoques constituem um dos mais importantes e difíceis problemas de verificação que o auditor enfrenta. Ele normalmente é o maior ativo circulante em si, sendo, na maioria das vezes, o de maior valor em todo o ativo do balanço. A dificuldade de verificação está, até certo ponto, na variedade de possíveis erros que afetam o inventário, porém mais especificamente na própria natureza do estoque e nas operações que nele influenciam.

A natureza dos estoques é determinada pelo tipo de empresa e podem ser:

- a) Empresas de serviços: materiais diversos de operações;
- b) Serviços públicos: combustíveis, materiais diversos de reposição;
- c) Empresas comerciais: produtos comprados para a venda;
- d) Empresas industriais: materiais para serem usados em processo e produtos terminados;
- e) Incorporadoras de imóveis: imóveis (produtos acabados ou semi-elaborados).

3.3 Riscos/ Vulnerabilidade dos Estoques

Pelas características acima enumeradas, os estoques estão sujeitos a riscos de:

3.3.1 Desvios

Os estoques, por serem itens de alto valor monetário e de alta liquidez, são bastante visados e alvos de desvios por parte de funcionários, muitas vezes em conluio com fornecedores, clientes e terceirizados.

A ocorrência de desvios/ fraudes é facilitada quando seus controles internos são frágeis e dão margem a manipulações, como exemplo a ausência de inventários periódicos, mecanismo utilizado para validação dos saldos contábeis com o estoque físico existente na empresa.

3.3.2 Extravio

Devido a própria natureza dos estoques, o volume e a materialidade das transações e as diversas operações que nele influenciam, torna-se possível o extravio destes itens, quando não controlados de forma eficaz, gerando falta de estoque e conseqüentemente prejuízo financeiro para a empresa.

3.3.3 Acondicionamento / Armazenagem Inadequado

O armazenamento/ acondicionamento inadequado dos estoques, também pode levar a uma perda financeira significativa, ocasionada pela deterioração das embalagens e perda da qualidade do produto, tornando-o impróprio para utilização ou consumo. A exposição de produtos alimentícios ao sol, é um exemplo de má armazenagem.

3.3.4 Obsolescência

Estoques obsoletos são os que não podem ser usados ou vendidos, em vista de mudanças nas linhas de produto, nos modelos, na preferência do consumidor e etc, o que resultará em perda para a empresa.

A obsolescência poderá ocorrer também devido estoque em excesso do item (falta de controle das quantidades máximas e mínimas), ou seja, o abastecimento foi maior que a demanda do mercado, podendo ser decorrente de uma previsão de venda mal elaborada ou mudanças de produtos, catálogos e listas de preços e aparelhagem de produção na fábrica.

3.3.5 Expiração do Prazo de Validade

Assim como comentado no item acima, a expiração do prazo de validade de itens do estoque ocorre também devido ao excesso de estoque, podendo ser decorrente de uma previsão de venda ou produção mal elaborada, movimentação inadequada dos produtos no depósito, não sendo observadas as datas de validade dos mesmos tanto no recebimento como no envio do mesmo para o mercado. Mais uma vez verifica-se a falta de controle de quantidades mínimas e máximas de cada produto do estoque.

3.3.6 Ação da Natureza Não Respalhada por Seguro.

Como os estoques representam uma parcela significativa do ativo de uma empresa, recomenda-se que estes sejam segurados e respaldados por órgão competente, uma vez que ações da natureza e acidentes, não controlados pelo homem, podem ocasionar perda total desse item tão valioso, o que poderá resultar no encerramento das atividades da empresa. Como exemplo, podemos citar catástrofes e acidentes com incêndio, inundações e etc.

CAPÍTULO 4 – AUDITORIA DE ESTOQUES

4.1 Objetivos

O exame de auditoria efetuado na área de estoques tem por finalidade atingir os seguintes objetivos:

- Obediência aos princípios fundamentais de contabilidade;
- Verificação da existência física e sua propriedade;
- Adequada classificação;
- Divulgação nas demonstrações contábeis.

No que se refere aos principais objetivos da auditoria de estoques, Almeida (1996:175) observa:

- a) Verificar se as quantidades de bens declaradas realmente existem;
- b) Verificar se os bens foram custeados e avaliados de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e a consistência dos procedimentos em relação ao exercício social anterior;
- c) Verificar se as informações referentes aos estoques foram adequadamente divulgadas nas demonstrações financeiras sob exame (classificação, notas explicativas sobre estoques dados em garantia e mudança na base de avaliação com efeito relevante).

Conforme Franco (1989:211), os objetivos visados pelos procedimentos de auditoria na área de estoques são, em síntese:

- a) Assegurar-se de que os estoques existem fisicamente e são de propriedade da empresa auditada;

- b) Determinar a eventualidade da existência de ônus pesando sobre os estoques ou parte deles, e qual a natureza do ônus;
- c) Determinar se os estoques são apropriados para sua finalidade e se têm condições de realização, isto é, verificar se há obsolescências, defeitos, más conservação etc;
- d) Examinar os critérios de avaliação e a adequação desses critérios, tendo em vista os princípios de contabilidade geralmente aceitos e a correção dos cálculos.

4.1.1 Programa de Auditoria de Estoques

Definidos os objetivos da auditoria, o programa deve ser considerado pelo auditor para evitar trabalhos desnecessários ou enfoque incorreto, ou seja, representa o roteiro a ser seguido pelo auditor na execução do trabalho, prevê os procedimentos que deverão ser aplicados para que se possa alcançar o resultado desejado. Segue abaixo modelo de programa padrão para os estoques em geral:

O programa a seguir foi conseqüência de contatos com vários profissionais de auditoria que trabalham com estoque, com discussões e conversas verbais.

ESTOQUES (GERAL)

1. Avaliação de Controles Internos

1.1. Estoques

- a) A empresa está organizada no sentido de controle e vigilância permanente de seus estoques, quanto à guarda e movimentação (descrever os controles

existentes, indicando ou anexando normas, formulários em uso, n.º de vias e sua destinação, etc.)?

- b) Os estoques mantidos pela empresa estão sob controle e responsabilidade de pessoal adequado (indicar as espécies e os responsáveis)?
- c) Os locais de armazenagem ou estocagem são adequados quanto a:
- Roubo, fogo, perdas, extravios, etc?
 - Inacessibilidade de terceiros, não autorizados?
- d) Os sistemas de controles mantidos evitam as entradas e as saídas de estoques sem documentação suficiente e aprovada?
- e) São adotados registros ou fichas para controle dos estoques (indicar as classes ou tipos de estoques sujeitos ou não ao controle)? Tais registros ou fichas:
- São utilizados para indicação de máximos e mínimos de estoques (caso contrário, indicar onde são registradas essas informações)?
 - Registram movimentação e saldos em quantidades e valores (controle físico e financeiro)?
 - Registram custo unitário (indicar método utilizado)?
 - Têm sua movimentação integrada à contabilidade?
- f) Os registros ou fichas mencionados são escriturados por pessoal (indicar por quem):
- Que não tem acesso às existências?
 - Que não autoriza movimentação dos estoques?
 - Que não tem acesso aos controles e registros contábeis e de custos?
- g) O responsável por revisões e aprovações de ajuste ou correções de erros nos registros ou fichas de estoques é independente das funções de (indicar quem é o responsável):

- Custódia das existências?
 - Registros da movimentação das mesmas?
- h) As existências indicadas pelos registros ou fichas de estoques são conciliadas mensalmente com as contas da Contabilidade?
- As diferenças são investigadas por pessoal da contabilidade, antes de serem ajustadas, e contêm aprovação do contador os lançamentos dos ajustes (indicar quem efetua a conciliação)?
 - Os ajustes na contabilidade, decorrentes de ajustes nos registros ou fichas de estoque, são efetuados à vista de documentação aprovada nos termos da letra “g”, anterior?
- i) Quanto aos estoques imprestáveis, deteriorados, obsoletos, etc:
- São baixados dos registros ou fichas de estoque e da contabilidade mediante autorização de pessoal responsável, não ligado à custódia e registros dos mesmos (indicar quem autoriza)?
 - São sucateados para venda e, recuperáveis ou não, são controlados fisicamente (indicar por quem e como se processa o controle)?
- j) As posições dos estoques são revisadas, periodicamente, no sentido de (indicar por quem, freqüência e data da última revisão):
- Determinar existências excessivas ou insuficientes, obsoletas ou de baixa rotação (em função de máximos e mínimos, níveis de produção ou outras medidas)?
 - Conferência contra posições de levantamentos físicos, fora das épocas do inventário anual?
- k) Existem registros adequados para controle dos estoques próprios ou de terceiros (indicar quais e quem os processa):
- Transferidos para industrialização, consignação, etc?
 - Recebidos para industrialização, consignação, etc?

- Em trânsito?
- l) Os referidos estoques em poder de terceiros são verificados periodicamente, bem como são devidamente investigadas e corrigidas eventuais divergências, fora das épocas do inventário anual (indicar por quem, frequência e data da última verificação), por meio de:
- Contagens nos estabelecimentos de terceiros?
 - Pedidos de confirmação emitidos aos estabelecimentos de terceiros?
 - Outros procedimentos alternativos (indicar quais)?
- m) Quanto às entradas de materiais, produtos ou mercadorias:
- São registrados nos controles de estoques e na contabilidade com base em relatórios ou boletins de recepção, numerados tipograficamente?
 - Os relatórios ou boletins de recepção são controlados quanto à seqüência numérica e indicam quantidades e aprovação do controle de qualidade?
 - Os relatórios ou boletins de recepção que acusem devoluções de vendas são conferidos e aprovados por pessoal qualificado da área de vendas (indicar por quem)?
 - Os produtos prontos são lançados nos registros ou fichas de estoque com base em relatórios de produção numerados tipograficamente, controlados quanto à seqüência numérica e aprovados por pessoal qualificado da área de produção (indicar por quem)?
- n) Quanto às saídas de materiais, produtos ou mercadorias:
- As entregas são feitas somente com base em requisições ou ordens de expedição autorizadas e numeradas tipograficamente (indicar quem aprova as requisições)?
 - É controlada a seqüência numérica dos referidos documentos (indicar quem controle)?
 - Os procedimentos existentes garantem que toda a saída é registrada (descrevê-los)?

1.2. Inventários

- a) A empresa utiliza-se do processo de inventários permanentes rotativos, visando diminuir custos e paralisação das atividades durante o balanço geral (coletar dados sobre o sistema e cronograma de execução)? Caso contrário:
- São efetuadas contagens pelo menos uma vez ao ano, por ocasião dos balanços?
 - Seria recomendável à empresa o sistema de inventários permanentes rotativos?
- b) São emitidas instruções por escrito para a realização dos inventários (coletar cópias, na oportunidade, ou envio posterior da mesma à auditoria, em tempo hábil)?
- c) São entregues com antecipação, para apreciação e discussão, cópias das referidas instruções:
- Ao pessoal que participa dos inventários?
 - À Contabilidade?
 - À Auditoria Interna?
- d) São designados como responsáveis pela supervisão, controle e execução dos inventários, pessoas que sejam (indicar quem normalmente são os responsáveis e os executores):
- Alheias à custódia e registro dos estoques?
 - Competentes para identificar os produtos, mercadorias, matérias-primas, etc., bem como o estágio de produtos em elaboração?
- e) O planejamento dos inventários prevê, entre outros procedimentos:
- Utilização de etiquetas, inclusive para segunda contagem, bem como o controle de sua seqüência numérica?
 - Extensão das contagens para os itens embalados, encaixotados, etc?

- Medidas para evitar duplicidade ou omissão na contagem (marcação dos itens contados, colocação de fichas, etiquetas, etc.)?
 - Assinaturas ou vistos nas planilhas ou etiquetas de contagem, indicando inclusive aprovação para alterações?
 - Acompanhamento da auditoria interna?
 - Que as etiquetas somente sejam recolhidas após a evidência de visto de pessoal habilitado, denotando adequação quanto ao seu preenchimento?
 - Que antes de ser iniciada uma nova contagem sejam retiradas às etiquetas da contagem anterior?
 - Que sejam efetuadas provas para se certificar que todos os estoques foram inventariados (indicar como e por quem)?
- f) As planilhas, fichas ou etiquetas de contagem são numeradas tipograficamente?
- g) É efetuada uma arrumação prévia das áreas a serem inventariadas?
- h) Os estoques a serem inventariados são previamente dispostos, de modo a facilitar a contagem?
- i) São utilizados métodos adequados de pesagem, contagem, registro, etc., bem como meios de identificação dos estoques e do estágio de produto em elaboração (indicar os principais métodos e registros).
- j) É efetuado o fechamento prévio dos registros de entradas e saídas de materiais, bem como a anotação do último número de cada documento referente à movimentação dos estoques?
- k) É efetuada, previamente ao início da contagem, a atualização dos registros ou fichas de estoque?

R13986609

- l) É efetuada uma adequada segregação física dos estoques nos setores de recepção e expedição?
- m) São adotadas medidas para minimizar e controlar a movimentação dos estoques durante a contagem, inclusive, se for necessário, interrompendo-se as atividades?
- n) Existe uma adequada identificação e segregação dos estoques obsoletos, inservíveis ou invendáveis, bem como das sucatas?
- o) Sobre os estoques próprios em poder de terceiros:
- É efetuada a sua contagem?
 - São efetuados pedidos de confirmação?
- p) É efetuada uma segregação adequada dos estoques de terceiros e sua contagem?
- q) Os procedimentos de após contagem observam (indicar tempo de manutenção e como se processam os controles):
- Conservação das planilhas, fichas ou etiquetas da contagem?
 - Confirmação de que toda planilha, fichas ou etiquetas entregue foram devolvidas, inclusive quanto às canceladas?
 - Conferência dos dados da contagem contra os registros ou fichas de estoques, com evidência nestas?
 - Evidência de autorização para alterar os registros ou fichas de estoques em função dos resultados da contagem (indicar quem autoriza)?
 - Investigação das diferenças mais importantes entre os dados da contagem com os registros ou fichas de estoque (indicar por quem, como são efetuados e quem autoriza os ajustes)?
 - Adoção de procedimentos para confronto dos dados da contagem com registros ou fichas intermediárias de estoques (fichas de prateleiras, de almoxarifado ou outras), com evidência nestas fichas?

2. *Procedimentos de Auditoria*

2.1 *Íterim*

- a) Selecione fichas ou registros de estoques e documentação suporte para um determinado período e efetue os testes a seguir indicados:
- Certifique-se de que os registros são efetuados em ordem cronológica de datas;
 - Certifique-se da adequação dos registros quanto aos dados identificativos das operações lançadas;
 - Confira somas, cálculos e apuração de saldos em quantidades e valores e determinação do custo unitário;
 - Certifique-se de que os registros ou as fichas não contêm emendas nem rasuras e investigue qualquer lançamento ou situação incomum;
 - Verifique os lançamentos das compras (no mercado interno ou externo) com documentação suporte, inclusive com relatórios ou boletins de recepção, atentando para vistos de conferência e aprovação;
 - Verifique os lançamentos das saídas com documentação suporte, atentando para vistos de conferência e aprovação;
 - Efetue as verificações indicadas nos itens acima, partindo da documentação suporte para os registros ou fichas de estoque (na seleção, verifique seqüência numérica).
- b) Verifique o lançamento contábil, para um determinado mês, das saídas de estoque:
- De materiais consumidos ou aplicados na produção;
 - De produtos vendidos;
 - De transferências internas ou externas.
- c) Informe-se sobre a existência de estoques obsoletos, imprestáveis, de baixa movimentação, etc. e verifique se as baixas estão devidamente autorizadas.

2.2 Final

2.2.1. Obtenha as listagens definitivas dos estoques valorizados, resumos e conciliações com o razão e proceda como segue:

- a) Teste cálculos e soma;
- b) Coteje os totais com as contas sintéticas do razão;
- c) Revise os itens conciliatórios para se certificar de sua procedência e regularização;
- d) Selecione alguns itens importantes e coteje contra as fichas ou registros, de estoques, contra etiquetas ou planilhas de contagem e contra relatórios de produção.

2.2.2. Com base nas anotações correspondentes, contidas nos PTA's, incluindo o "corte" ou qualquer outra informação obtida durante o inventário físico verifique:

- a) A inclusão, nas listagens, das quantidades da nossa contagem;
- b) Se todas as etiquetas de inventário (ou listas, planilhas, etc.) foram processadas;
- c) A necessidade de efetuar alguma comprovação física posterior quanto a itens importantes não incluídos na nossa contagem;
- d) Se foram computados os estoques em poder de terceiros e se foram excluídos os que não são de propriedade da empresa.

2.2.3. Quanto aos procedimentos aplicados para o "corte" da documentação verifique:

- a) Com base nas anotações ou informes obtidos antes das contagens, se as entradas, saídas, transferências, etc., ocorridas em dias anteriores e posteriores à data do inventário, foram apropriadas nos períodos correspondentes;
- b) Se foram levados em consideração os materiais em trânsito;
- c) Se todo o movimento físico observado durante o inventário foi levado em consideração e contabilizado

2.2.4. Obtenha ou prepare resumo dos ajustes decorrentes do inventário e satisfaça-se quanto à correção dos mesmos.

2.2.5. Obtenha identificação dos estoques obsoletos, de escassa movimentação, sucatas, etc. e certifique-se da adequação da avaliação dos mesmos.

2.2.6. Obtenha registros e análises ou informações que permitam formar um juízo sobre a adequação das posições e avaliações de estoque, quais sejam, revisando-as e investigando-as:

- a) Com respeito à obsolescência, excessos ou insuficiências, rotação, etc;
- b) Com respeito a usos anteriores e futuros, prognósticos de produção, vendas, etc;
- c) Com respeito a relatórios de engenharia contendo alterações nos planos de produção, retiradas de produtos de linha, utilização ou reutilização de materiais, etc;
- d) Que contenham margens de lucro por tipos ou linha de produtos, para períodos anteriores e atuais;
- e) Com respeito à distribuição, controle de qualidade, inclusive quanto ao cumprimento de cláusulas contratuais ou governamentais, etc., e quanto a devoluções, descontos, abatimentos, etc.

2.2.7. Com base nas informações obtidas no item anterior, no inventário físico e em outras observações, avalie se os estoques estão sujeitos a perdas, desvalorização, obsolescência, etc. E se foram ou devem ser efetuadas provisões para ajustes, para os casos substanciais.

2.2.8. Conforme o critério adotado para a avaliação dos estoques, confira, por testes:

- a) Se avaliados ao preço de custo, que estes não superem os preços de mercado;
- b) Se avaliados por critérios não admitidos pela legislação fiscal, a apuração de insuficiências a serem tributadas;

- c) Se avaliados por critérios impostos pela legislação fiscal, a documentação e registros suportes em que se baseou a avaliação, incluindo a conferência de cálculos e somas.

2.2.9. Indique, observe, revise registros de estoques, etc., para se certificar de que, após o fechamento, não existem ocorrências de operações ou fatos que possam afetar materialmente a posição ou avaliação dos estoques.

2.2.10. Verifique se a classificação contábil dos estoques é adequada e se foram ou devam ser feitas divulgações sobre (anote as divulgações a serem efetuadas):

- a) Estoques em poder de terceiros (livres ou em consignação, onerados, etc.);
b) Estoques sujeitos a ônus (penhores mercantis, judiciais, etc.);
c) Estoques em trânsito, etc.

3. Conclusão

3.1 Interim

- a) Responda às questões do questionário apresentado neste programa;
- Da aplicação dos procedimentos previstos no subitem 2.1 do citado programa;
 - Da aplicação de procedimentos adicionais de auditoria, incluindo entrevistas com pessoal habilitado do cliente, corroborando o resultado das mesmas através de exames e observações pertinentes.
- b) Registre, resumida e adequadamente:
- Procedimentos alternativos utilizados pelo cliente, que possam compensar as falhas de controle interno verificadas;

- O resultado da avaliação de controles internos efetuada, em termos de “satisfatórios”, identificando, para estes dois últimos conceitos, os pontos que os justificam e que devam:
 - ✓ Ser consignados em relatórios ou cartas de controle interno a serem remetidos ao cliente;
 - ✓ Merecer destaque para atenção nos trabalhos de final e sua extensão.
- c) Registre os pontos deste programa que, por qualquer motivo, ficaram pendentes de verificação;
- d) Registre em relatório específico, a conclusão sobre o resultado dos trabalhos desenvolvidos conforme subitem 2.2 deste programa, quanto à aplicação e sua consistência em relação ao exercício anterior, bem como seus eventuais desvios;
- e) Faça anotações dos trabalhos executados.

4.2 Justificativa para Auditar Estoques

Crepaldi (2002:360), afirma que os estoques constituem o principal ativo de muitas empresas, e nestas, dedica-se geralmente um tempo considerável à verificação dos estoques.

“A área de estoques, em verdade, constitui o maior desafio do auditor, pois geralmente envolve o ativo circulante de maior importância, e qualquer erro inclui diretamente nos resultados das empresas” (ATTIE; 2000:204).

Verifica-se que nas abordagens quanto às justificativas para auditar os estoques, tanto Crepaldi como Attie, concordam que a auditoria nesse setor torna-se imprescindível para as empresas, uma vez que são considerados itens tangíveis, ativos relevantes financeiramente, sendo estes muito visados, com alta vulnerabilidade e

exposição a riscos, além de ser meio e objeto final de trabalho de muitas empresas. Pois sem os estoques, as companhias param de funcionar.

4.3 Testes de Auditoria de Estoques

4.3.1 Avaliação dos Controles Internos

Segundo Attie (1992:197):

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

O controle interno sobre os estoques compreende controles contábeis e físicos. O bom controle contábil sobre estoque revela-se por meio de um sistema em que as tarefas de empregados sejam segregadas, de modo a não permitir que os encarregados de controlar os estoques sejam os mesmos responsáveis pelo faturamento de vendas ou lançamentos de compra.

O sistema contábil deve ser projetado de maneira tal, que o fluxo de dados contábeis se faça paralelamente ao fluxo físico do estoque. Esse não deve ser despachado antes de serem aprovadas as vendas e autorizado o carregamento. As faturas de compra não devem ser lançadas nem aprovadas para pagamento até que se verifique se as quantidades e qualidades dos itens recebidos conferem com os faturados.

Os inventários são indícios de bom controle, assim como o são os procedimentos bem definidos para tratamento das transações rotineiras, tais como venda de sucata ou circunstâncias tais como falta de estoque.

“O exame físico é a verificação in loco do objeto ou item examinado” (CREPALDI; 2002:320). Os inventários podem ser periódicos ou permanentes, dependendo da empresa.

Inventário Periódico

É um sistema de inventário adotado por empresas que não mantêm controle das quantidades e valores das mercadorias ou produtos existentes em seu estoque. Desta forma, a Contabilidade não dispõe de informações suficientes para a apuração do resultado, sendo necessário o levantamento físico dos estoques e correspondente avaliação, sempre que se quer apurar o resultado e levantar o Balanço, motivo pelo qual, é denominado “Inventário Periódico”.

Inventário Permanente

É um sistema de inventário que possibilita, permanentemente, a obtenção de informações quanto aos estoques e os custos das mercadorias ou produtos vendidos. O fato de estas informações estarem sempre disponíveis é que se convencionou denominar “inventário permanente”.

A manutenção de um adequado controle de movimentação em quantidades e valor dos estoques é essencial. E dependendo do nível de controle interno do setor de estoques, o planejamento da auditoria determinará a natureza, extensão e oportunidade para os procedimentos de auditoria.

Com relação a avaliação dos controles internos na área de estoques, Maciel (2002:38) enfatiza os seguintes controles:

- Setor de compras independente dos demais setores da empresa;
- Compras devidamente aprovadas e com base em documentos internos e externos adequados e após cotações de preços;
- Controle Contábil e Financeiro independente do físico;
- Proteção adequada aos estoques;

- Limitações ao acesso às áreas de estocagem;
- Contagens físicas periódicas, com supervisão independente e com procedimentos adequados;
- Estipulação de quantidades máximas e mínimas;
- Verificações periódicas da concordância entre registros auxiliares e os registros financeiros;
- Controle rigoroso sobre itens de valor;
- Armazenamento adequado e facilidade de manejo para evitar avarias, deterioração e desvios;
- O setor de recepção deve somente receber materiais após a conferência e aprovação interna;
- A entrega de materiais somente deve ser feita com base em documento interno aprovado;
- Existência de adequado método de avaliação e valorização dos itens em estoque;
- Controle da quantidade e do volume de dinheiro aplicado no estoque;
- Medição do custo da mercadoria vendida;
- Controle de giro de mercadorias;
- Auxílio na reposição das mercadorias.

4.3.2 Testes Substantivos

4.3.2.1 Exame físico (Inventário Físico)

Segundo ATTIE (1998:134) o exame físico é a verificação *in loco*, com objetivo de proporcionar ao auditor a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou item examinado. São características desse exame:

- a) Verificação da identificação: É a comprovação, por constatação visual, do item específico a ser examinado;

- b) Verificação da existência física: É a comprovação, por constatação visual, da real existência física do item examinado;
- c) Verificação da autenticidade: É concluir, discernir, sobre a fidedignidade do item examinado;
- d) Teste das quantidades: É a apuração das quantidades reais existentes fisicamente;
- e) Teste da qualidade: É o exame visual de verificação sobre a adequação (validade, estado de conservação, integridade) do item para uso.

“A auditoria de estoques compreende a realização do inventário físico e inspeção de todos os estoques existentes, bem como a avaliação dos mesmos” (FRANCO; 1991:325). Ao auditor cabe observar o desenvolvimento do inventário físico realizado pela empresa, para poder assegurar que está sendo levado corretamente. Todavia, o auditor deve inteirar-se antecipadamente do programa de realização do inventário, não só para comparecer, mas, principalmente, para verificar se o programa é satisfatório e para poder sugerir procedimentos que julgarem necessários.

Para a realização de inventários, deve a empresa adotar os seguintes procedimentos:

- a) Estabelecer data e hora para a realização do inventário;
- b) Estabelecer que haja arrumação adequada dos estoques;
- c) Definir o número de contagens e recontagens;
- d) Realizar antecipadamente um pré-inventário, em alguns setores, quando possível;

- e) Determinar que seja efetuada com antecedência a indicação quanto aos itens com pouca movimentação ou obsoletos;
- f) Indicar pessoa exclusiva para ser responsável pelos serviços de “corte” de documentação, isto é, entradas, saídas, requisições, ordens de produção e etiquetas;

Quanto as instruções, Motta (1992:105) comenta que devem conter as orientações mais detalhadas possíveis, visando preparar todas aquelas envolvidas no sentido de contribuírem para a exatidão das contagens.

O auditor deve avaliar se as políticas de inventários estabelecidas pela empresa fornecem segurança à realização destes, e se estão sendo cumpridas pelas áreas responsáveis. Deve também acompanhar a realização dos inventários e analisar os documentos suportes de inventários já realizados, efetuando testes.

Ainda segundo Franco (1991:326), o auditor, além de acompanhamento e observação das contagens, verificará se os itens contados foram efetivamente incluídos nas folhas do inventário. O auditor efetuará testes de contagens, anotando-os em seus papéis de trabalho. Mais tarde, examinará as folhas do inventário para constatar a existência dos itens por ele testados. Esses testes devem ser tanto mais numerosos quanto maior for o estoque ou mais complexo e diversificado for o inventário.

Após conclusão dos inventários, o auditor efetua a confrontação dos saldos levantados em inventário com os registrados no sistema de controle de estoques e na contabilidade e investiga possíveis distorções, obtendo comentários dos responsáveis pelo almoxarifado.

4.3.2.2 Confirmação (Circularização de Estoques em Poder de Terceiros)

Segundo ATTIE (1998:134) a confirmação implica na obtenção de declaração formal e imparcial de pessoas independentes à empresa e habilitadas a efetuar o procedimento. Existem dois tipos de pedidos de confirmação, utilizados pela auditoria:

- a) Pedido de confirmação positiva: É utilizado quando se faz necessária a resposta da pessoa de quem se solicita a confirmação;
- b) Pedido de confirmação negativo: É utilizado quando a resposta é necessária em caso de discordância da pessoa de quem se solicita a confirmação. Na falta de confirmação o auditor conclui que a pessoa concorda com as afirmações relacionadas no pedido de confirmação.

A informação obtida de fonte externa oferece ao auditor maior grau de confiança do que a verificação efetuada na própria empresa. Por esse motivo, a circularização é bastante utilizada.

O auditor deverá circularizar os casos de estoques em poder de terceiros ou em consignação, a fim de comprovar as quantidades e qualidades desses itens externos à empresa.

4.3.2.3 Teste, por Amostragem, dos Documentos que Suportam as Entradas e Saídas de Estoques com os Respectivos Registros.

É o procedimento de auditoria voltado para a comprovação das transações que por questões legais, comerciais ou de controle são evidenciadas por documentos comprobatórios da efetividade destas transações.

Segundo ATTIE (1998:136) o exame dos documentos originais é o procedimento que objetiva verificar documentos suporte de transações comerciais ou de controle. São características desse exame:

- a) Verificação da autenticidade: É concluir, discernir, quanto a fidedignidade da documentação examinada;
- b) Verificação da normalidade: É o exame da adequação das transações realizadas em relação às atividades da empresa;
- c) Verificação da aprovação: É o exame que objetiva constatar que a transação e a documentação suporte estão adequadas em função das atividades da empresa;
- d) Verificação dos registros: É o exame que objetiva comprovar que os registros das operações estão adequados em função da documentação examinada e adequadamente contabilizados / lançados.

4.3.2.4 Conferência dos Cálculos

Segundo ATTIE (1998:137) a conferência dos cálculos é o procedimento de auditoria que objetiva constatar a adequação das operações aritméticas e financeiras. É a forma de constatação das várias operações que envolvem somas e cálculos.

No caso dos estoques, o princípio da contabilidade indica o custo como base de valor para a efetiva avaliação dos estoques, ou seja, entre o custo ou mercado, dos dois o menor. Desta forma, o auditor deve apurar se a base que a companhia se propôs a utilizar está sendo aplicada corretamente. Pode revisar também o sistema de alocação de custos aos estoques, verificar se é adequado em relação às operações da empresa e se está de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade.

4.3.2.5 Exame dos Registros

Segundo ATTIE (1998:138) esse exame é a técnica de auditoria que objetiva constatar a veracidade das informações contábeis, financeiras e administrativas.

Utilizados para efetuar levantamentos, análises, composições de saldos, conciliações, etc.

4.3.2.6 Investigação Minuciosa

Segundo ATTIE (1998:139) esse procedimento é o exame em profundidade das matérias auditadas, que podem ser documentos, análises, informações, demonstrativos, etc. Tem por objetivo constatar que o objeto auditado realmente é fidedigno. Portanto, na realização desse teste, o auditor coloca em exercício seu julgamento profissional para determinar se a matéria examinada ou informação recebida é fidedigna.

Aplica-se quando da existência de indícios de irregularidades, como exemplo casos de desvios de estoque.

4.3.2.7 Inquérito

O auditor obtém informações de várias fontes, sobre o mesmo problema e, por meio de seu próprio conhecimento e de seu melhor julgamento, pode concluir o quanto à correção, ou incorreção, dos dados sob exame.

Segundo ATTIE (1998:140) o inquérito consiste na formulação de perguntas e obtenção de respostas satisfatórias. Como procedimento de auditoria é formulado por declarações formais, conversações normais ou sem compromisso, comprovadas por testes de auditoria quanto à veracidade. O objetivo do inquérito é obter informações necessárias ao andamento do trabalho de auditoria.

Esse procedimento se dá quando o auditor detecta alguma anormalidade quanto às informações ou registros do setor de estoques, onde solicita explicações diversas para averiguação e emissão de parecer.

4.3.2.8 Observação

É a técnica de auditoria mais intrínseca, pois esta envolve o poder da constatação do auditor, podendo revelar erros, problemas ou deficiências através de exame. É o senso crítico que o auditor procura desenvolver a partir do início da profissão.

Segundo ATTIE (1998:143) a observação é técnica indispensável à auditoria. Pode revelar erros, problemas ou deficiências de exames. Colocada em prática, a observação possibilita identificar quaisquer problemas no item em exame. São exemplos de procedimentos de observação:

- a) Observação de itens com movimentações morosas ou obsoletas durante as contagens de estoques;
- b) Observação de passivos não registrados;
- c) Observação quanto à correta classificação contábil.

Além dos procedimentos acima descritos, é importante que para a preparação da verificação quanto à existência física, o auditor deverá ler com atenção os papéis de trabalho do exercício anterior, caso a empresa tenha realizado auditoria, e atentar para os procedimentos que foram executados, e principalmente os comentários destacados pela auditoria interna. Deverá ser observada a organização dos estoques, para facilitar o andamento dos trabalhos e otimização do tempo dispendido.

CAPÍTULO 5 – CONCLUSÃO

No transcorrer do trabalho procurou-se levantar dados que evidenciassem a importância da auditoria de estoques nas empresas para prevenir ou evitar a ocorrência de prejuízos para as mesmas, otimizando seus resultados.

Entende-se que para um desempenho satisfatório no controle dos estoques, é essencial a existência de um sistema de controle interno eficiente com o registro de entradas (notas fiscais) e saídas (requisições) dos estoques, um rigoroso controle dessa movimentação com a realização de procedimentos de auditoria como inventários periódicos, verificações físicas freqüentes para contagem e inspeção de todos os itens existentes, bem como a avaliação dos mesmos.

Os estoques devem ser devidamente administrados, com o planejamento de compras e a definição de quantidades mínimas e máximas, a fim de se evitar a falta de algum item ou estocagem em demasia, acarretando prejuízos para a organização.

Além disso, por ser um dos maiores itens do ativo no balanço, os estoques se forem constituídos de grande variedade de itens, exigirá um trabalho com organização e atenção para o êxito do serviço. O auditor deve inteirar-se antecipadamente do programa de auditoria de estoques, principalmente para verificar se o programa é satisfatório e para poder sugerir procedimentos que julgar necessário.

A auditoria de estoques é um importante instrumento para as empresas na verificação da exatidão dos processos de controle interno dos estoques e atividades diretamente relacionadas, assim como sua precisão de quantidade e qualidade, uma vez que constituem um ativo significativo para a maioria das empresas. Deve, portanto, o profissional de auditoria, nos trabalhos de verificação dos estoques cingir-se de seriedade, competência e consciência de que está contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão das empresas.

Dentre os procedimentos de auditoria de estoques, a realização de inventários periódicos, tem sido uma técnica bastante eficaz e instrumento de grande valia para o auditor. Não dizendo que o auditor deva se limitar apenas a Auditoria dos Estoques, porém, aliado a outros procedimentos eficazes existentes, estará, assim, fechando cada vez mais as fendas abertas para erros e apropriação indevida de um dos itens de maior relevância das empresas e que as mantêm funcionando; o estoque.

Ficou evidenciado que a auditoria de estoques torna-se imprescindível quando da manutenção, avaliação e salvaguarda dos estoques. Pois além de verificar a exatidão dos saldos contábeis e identificar possíveis fragilidades quanto ao seu controle, erros de registros, desvios e valorização incorreta, é considerada uma importante e valiosa ferramenta de auxílio a gestão empresarial, para um adequado gerenciamento dos negócios e proteção do patrimônio das companhias.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. **Auditoria: Um curso moderno e completo**. 6ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 1996.

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

_____. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

_____. **Auditoria Interna**. São Paulo: Editora Atlas, 1986.

_____. **Auditoria Interna**. São Paulo: Editora Atlas, 1992.

BOYNTON, Willian C., JOHNSON, Raymond N, HELL, Water G. **Auditoria**. 7 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Lei n. 6404 de 1976**. Lei das Sociedades Anônimas.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 2ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

FRANCO, Hilário. MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. São Paulo: Editora Atlas, 1989.

GUIMARÃES, Marco Freire. **Manual de auditoria**. 2ª ed. São Paulo: Editora Vestcon, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

_____. **Manual de contabilidade das sociedades por ações aplicáveis às demais sociedades**. 6ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

JÚNIOR, José Hernandez Perez. **Auditoria de demonstrações contábeis, normas e procedimentos**. 2ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 1998.

JÚNIOR, José Barbosa da Silva et al. **Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria**. São Paulo: Editora Atlas, 2002. (Coleção seminários CRC-SP/IBRACON).

MACIEL, Fábio Bandeira. **Auditoria operacional de estoques – caso SAGA**. 2002, 38p. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração, Atuaria, Contabilidade e Secretariado Executivo, Universidade Federal do Ceará .

MAUTZ, R. K. **Princípios de auditoria**. São Paulo: Editora Atlas, 1985. 2 v.

MOTTA, J. M. **Auditoria: princípios e técnicas**, 2ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 1992.

SÁ, A. Lopes de & Sá, A.M. Lopes de. **Dicionário de contabilidade**, 9ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 1989.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Editora Atlas, 2002.