



**XVII CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL  
14 a 16 de agosto de 2019 – Bento Gonçalves-RS**

**ÁREA TEMÁTICA 3 – AUDITORIA CONTÁBIL**

**Auditoria de estoques para prevenção de erros e minimização de custos**

**Diana de Souza – CRCRS nº 63.929  
Alzenir José de Vargas – CRCRS nº 67.314  
Bárbara Stival  
Diogo Strack**

**ÁREA 3 – AUDITORIA CONTÁBIL****TRABALHO nº 916****TÍTULO: AUDITORIA DE ESTOQUES PARA PREVENÇÃO DE ERROS E MINIMIZAÇÃO DE CUSTOS****Alzenir José de Vargas**

Graduado em Ciências Contábeis, Pós Graduado em Contabilidade e Controladoria pela URI – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, Campus de Frederico Westphalen, RS. Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau – FURB/SC. Professor dos Cursos de Graduação em Administração e Ciências Contábeis na URI, Campus de Frederico Westphalen, RS. Professor convidado na Pós Graduação da Universidade de Passo Fundo - UPF.

**Bárbara Stival**

Graduanda em Ciências Contábeis, pela URI - Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, Câmpus de Frederico Westphalen, RS, com conclusão em agosto de 2019. Auxiliar de contabilidade na empresa Alessi Contabilidade Ltda., Frederico Westphalen, RS.

**Diana de Souza**

Graduada em Ciências Contábeis e Direito, Pós Graduada em Contabilidade, Pós Graduada em Direito e Gestão Empresarial, pela URI – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, Campus de Frederico Westphalen, RS; Mestre em Gestão, Desenvolvimento e Organizações pela Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul - UNIJUÍ, RS; Professora dos Cursos de Graduação e Pós Graduação da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – URI, Campus de Frederico Westphalen, RS. E-mail

**Diogo Strack**

Graduado em Ciências Contábeis pela URI - Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, Câmpus de Frederico Westphalen, RS, conclusão em agosto de 2019. Assistente Contábil/Fiscal Escritório Contábil Argenta Contabilidade e Consultoria Ltda., Frederico Westphalen/RS.

## AUDITORIA DE ESTOQUES PARA PREVENÇÃO DE ERROS E MINIMIZAÇÃO DE CUSTO

**Resumo:** O objetivo deste artigo consiste em apresentar os resultados da aplicação da auditoria em estoques, com a finalidade de apurar as inconformidades e erros e demonstrar os impactos destes nos custos e resultados. Para o desenvolvimento do estudo foram utilizadas as pesquisas explicativa e descritiva quanto aos objetivos, bibliográfica, documental e estudo de caso, segundo os procedimentos, e qualitativa e quantitativa, quanto à abordagem. A base teórica do estudo baseou-se em Crepaldi e Crepaldi (2016), Leone e Leone (2010), Marion (2015), Paoleschi (2014), Ribeiro (2013), entre outros. O estudo foi desenvolvido com base em dados coletados na matriz de uma distribuidora de autopeças que comercializa cerca de 80.000 itens, buscando identificar os fluxos operacionais relacionados ao controle e registro de mercadorias em estoque. Para a coleta de dados, definiu-se uma amostra de 25 itens de estoque, escolhidos intencionalmente, em razão de sua rotatividade e participação no faturamento, a partir dos quais realizou-se a análise do processo e contagem física das mercadorias. Na sequência, apurou-se o custo das mercadorias, comparando com o custo calculado pela empresa, que adota o critério do custo médio. Com a finalização do estudo, conclui-se que os fluxos operacionais da empresa estão bem organizados, porém foram constatadas inconformidades entre as mercadorias alocadas no estoque e sua contabilização no sistema. Como resultado da auditoria, sugere-se à empresa que haja alternância de responsáveis pela realização das tarefas, bem como uma padronização do fluxo operacional relacionado à movimentação de mercadorias, haja vista que se constatou um percentual de inconformidades na ordem de 12%, e isso gera uma quantidade representativa quando considerada a totalidade de mercadorias comercializadas pela empresa. Tais inconsistências impactam nos resultados por diversos motivos, seja pela necessidade de baixa da mercadoria como perda, seja pela possibilidade de não dispor da mercadoria física no momento da venda ao cliente.

**Palavras-chave:** Auditoria, estoque, custo, mercadorias, resultado.

**Área Temática:** Auditoria Contábil

## 1 INTRODUÇÃO

O trabalho do auditor se baseia em analisar situações, documentos e registros para verificar a fidedignidade e veracidade das informações, para que as demonstrações reflitam a real situação econômica e financeira das entidades. O papel do mesmo no ambiente de uma empresa é entender os diferentes ramos de atividades e desta forma possibilitar que a mensuração de dados seja processada de forma correta, de acordo com as normas legais.

O estoque é uma área de grande relevância nas empresas comerciais, e dada sua representatividade, seu controle se faz imprescindível. O fluxo de movimentação contínua pode gerar alto índice de divergências, e, por este motivo, é uma área de importante atuação da auditoria, para que não impacte negativamente nos resultados da empresa. Nesse sentido, a auditoria pode ser uma aliada das empresas, identificando inconformidades e propondo ações preventivas.

Neste contexto, a pesquisa teve o objetivo de analisar através de exames físicos, documentos, recálculo, os impactos referentes à mensuração de estoques no que se refere ao custo e resultado.

Assim, a seguir, apresenta conceituações sobre auditoria, controles internos, estoques, fraude e erros. Na sequência, apresenta-se a metodologia da pesquisa e, por fim, os resultados.

Os resultados foram obtidos a partir de observação do fluxo operacional da empresa, contagem física e cotejo com os registros contábeis, apuração e comparação do custo, e relatórios com as conclusões e possíveis soluções.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico traz os aspectos conceituais que embasam o estudo, referente à auditoria, controle interno, estoques, e fraude e erro, a seguir abordados.

### 2.1 Auditoria

Segundo Ribeiro (2013, p. 17), “auditoria é uma técnica contábil que consiste na verificação da exatidão e fidedignidade dos dados contidos nas demonstrações contábeis, por meio do exame minucioso dos registros de contabilidade e dos documentos que deram origem a eles.” Toda essa análise das demonstrações possibilita que a empresa tenha maior confiança nos seus registros. Com o passar dos anos o conceito de auditoria foi expandido e o mesmo passou a ser uma ferramenta gerencial para os usuários da empresa.

A auditoria é desenvolvida com o objetivo principal de aumentar o grau de confiabilidade das demonstrações contábeis, para que estas sejam úteis aos usuários das mesmas. (RIBEIRO, 2013). Crepaldi e Crepaldi (2016) afirmam que a auditoria é desenvolvida com o objetivo de que o auditor emita uma opinião sobre as demonstrações verificando se as mesmas estão em conformidade com as normas e legislações aplicáveis, já a auditoria interna tem a função de examinar a eficácia dos controles internos.

Existem várias teorias sobre os objetivos da auditoria, pois estes evoluíram com o passar dos anos. Inicialmente, a auditoria era vista apenas como uma ferramenta para identificar erros, imperfeições nas empresas. Atualmente é utilizada como uma aliada dos empresários que se utilizam desta para uma melhor eficiência nos resultados.

O responsável pelos procedimentos de auditoria é o auditor, ou seja, profissional com competência legal como contador, e que possua os conhecimentos necessários nas áreas ligadas à contabilidade, para que realize uma análise dos documentos e emita uma opinião sobre os mesmos. (PEREZ JUNIOR, 2011).

Para a realização da auditoria o auditor utiliza-se dos papéis de trabalhos, que são os documentos utilizados para embasar o relatório final.

O relatório de auditoria é o parecer que o auditor emite após sua auditoria, ou seja, o mesmo realiza todas as análises e com base nos dados observados emite sua opinião sobre as demonstrações. Ribeiro (2013) diz que o relatório é o resultado dos trabalhos efetuados com o objetivo de transparecer aos interessados os fatos relevantes da auditoria. Este relatório, segundo Crepaldi e Crepaldi (2016), pode ser sem ressalvas, com ressalvas, com opinião adversa ou abstenção de opinião.

O relatório sem ressalva é emitido quando todas as informações analisadas estão em conformidades com as normas. Com ressalva quando o auditor conclui que existem inconformidades, porém estas não são generalizadas. Na opinião adversa as inconformidades existentes são generalizadas. Na abstenção de opinião por falta de evidências suficientes, o auditor se abstém de emitir seu parecer.

## **2.2 Controles internos**

Controle interno é o processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis das entidades organizada na forma pública ou privada. Sua execução é através da administração e outros funcionários para fornecer um nível de segurança razoável quanto à concretização dos objetivos, metas da entidade para que haja uma maior confiabilidade dos registros, livros e relatórios financeiros. Isso demonstra existência real e eficiência dos processos internos, ou seja, das operações e conformidade com leis, normas e regulamentos aplicáveis. (item 4, da NBC TA 315 2009).

Pode-se dizer que são todos os procedimentos realizados no contexto da empresa a fim de que haja um melhor gerenciamento e aproveitamento de recursos. A presença de um auditor interno, sendo este a auditoria permanente na empresa é um caso de controle onde muitas vezes problemas podem ser evitados, causando menos impacto.

## **2.3 Estoques**

O estoque é um dos bens mais valiosos de uma empresa comercial, de onde provem quase a totalidade de seu lucro. Paoleschi (2014) cita que os estoques de produtos ou mercadorias necessitam de espaços e condições adequadas, sendo tratados com zelo e organização.

Para que cada empresa consiga vender suas mercadorias estas devem adotar um método de avaliação de estoque. Conforme Ribeiro (2013) pode-se citar alguns critérios para avaliação de estoques sendo: Custo Específico, PEPS, UEPS, Custo Médio Ponderado Móvel, Custo Médio Ponderado Fixo.

O critério PEPS pode ser traduzido como primeiro que entra, primeiro que sai, ou seja, os produtos são vendidos com busco baseado nesta regra assim o primeiro produto que entrou é utilizado para o custo na primeira venda e assim sequencialmente.

No critério UEPS é exatamente ao contrário do anterior sendo este o último que entra, primeiro que sai, porém este critério não é aceito pelo fisco para fins de apuração de lucro, podendo ser utilizado apenas para controle interno.

O preço específico é utilizado para a venda de produtos com valor elevado ou de fácil distinção, como por exemplo, para a venda de carros, navios, produtos exclusivos.

O critério de avaliação de estoque custo médio móvel é feito a partir das médias dos custos de cada entrada de mercadoria, assim a cada nova compra o custo é atualizado e todas as vendas são realizadas por este custo até que haja outra aquisição. Ribeiro (2013) explica

que esse critério funciona com base em novas aquisições de produto. Toda vez que uma nova mercadoria entra no estoque com o valor diferente, o custo médio será modificado.-

Outro item relacionado ao estoque é a forma de inventário físico. Quintana (2014), descreve que a escolha do controle de estoque está relacionada diretamente com a função e o porte da empresa. Existem dois tipos de inventário de estoque sendo o inventário permanente e o periódico.

Inventário permanente é quando a empresa tem o controle do estoque continuamente, registrando as entradas e as saídas de mercadorias no estoque. Por exemplo, quando a empresa compra uma mercadoria soma-se ao estoque e quando se vende essa mercadoria, é baixada do estoque. Assim, Marion (2015) complementa dizendo que esse processo forma o custo da mercadoria vendida (CMV) e o valor da mercadoria à disposição para venda que permanece em estoque.

Leone e Leone (2010) trazem outra nomenclatura: que o inventário permanente pode ser nomeado de inventário perpétuo. Além disso, explicam que nesse procedimento os cálculos são feitos conformes as saídas das mercadorias de forma imediata utilizando as requisições de vendas. Nos termos de escrituração, o inventário permanente utiliza das contas estoques e compras de mercadorias.

No inventário periódico não há avaliação constante de estoques, mas, ao final de um período ou exercício a empresa faz um levantamento, ou seja, a contagem física. Com os valores do estoque final, e o estoque inicial que foi contado no período anterior se apura o custo da mercadoria vendida (CMV), ou custo do produto vendido (CPV). (MARION, 2015).

O inventário físico de mercadorias possibilita que o empresário tenha um controle do que existe no estoque de sua empresa, e a partir disso possa fazer uma avaliação dos estoques. Um problema visualizado nestas avaliações é a superavaliação e subavaliação de estoques. A subavaliação é caracterizada por avaliar o estoque por um valor inferior ao real. Gelatti et al (2007) citam que esse método é utilizado a fim de que os custos dos produtos a serem comercializados sejam reduzidos e conseqüentemente o lucro líquido seja menor, para que os impostos a recolher sejam de um montante menor. Já a superavaliação consiste em atribuir aos estoques um valor maior que o real.

O CPC 16 (2009) em seu item nove, cita que os estoques devem ser mensurados pelo valor de custos ou pelo valor realizável líquido, dos dois, o menor. O valor realizável líquido é o valor pelo qual a venda daquele bem resultaria, ou seja, o montante de dinheiro resultante de sua alienação. E no valor de custo são considerados os valores por aquisição e transformação de um bem até estarem nas condições atuais, para que o mesmo esteja em condições de comercialização.

O que está disposto no CPC 16 (2009) possibilita que a entidade ao alocar seus valores de estoques não os superavaleie ou subavaleie, pois, se assim proceder, estará incorrendo em erro técnico, agindo em desconformidade com as normas e princípios da contabilidade.

## **2.4 Fraude e erros**

Fraude é definida pela NBC TA 240 (2016, pg 3) como: “ato intencional de um ou mais indivíduo da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal.” Ao cometer a fraude, o indivíduo tem o objetivo de obter benefícios, aos quais o mesmo não teria direito, por esse motivo, a fraude é um ato ilegal. Crepaldi e Crepaldi (2016) cita atos que podem caracterizar fraude, sendo estes, manipulação de documentos, apropriação indevida de ativos, omissão de transações como, por exemplo, compra e venda de mercadoria sem emissão de nota fiscal, aplicação de práticas contábeis indevidas, entre outras.

Ribeiro (2013) cita que a fraude burla as regras para desenvolvimento das demonstrações contábeis, assim os resultados positivos são de forma equivocada, incentivando investidores a investir na empresa. Mas com o passar do tempo, a pressão por resultados aumenta, e nesta proporção aumentam as fraudes, para que as expectativas sejam superadas. Ou seja, com o passar do tempo os processos acabam gerando uma grande fraude que dificulta que a mesma seja resolvida.

Erro, por sua vez, é conceituado como juízo ou julgamento em desacordo com a realidade observada. De forma distinta à fraude, o erro é um engano, que não foi cometido de forma premeditada. Com o desenvolvimento de tarefas rotineiras é possível que hajam equívocos de forma natural sem que se tenha a intenção de algum benefício.

### 3 METODOLOGIA

Para o desenvolvimento do estudo e aplicação dos procedimentos de auditoria em estoques, realizou-se um estudo bibliográfico e documental, com estudo aplicado. Utilizou-se a pesquisa bibliográfica e documental, sendo a pesquisa bibliográfica aquela que abrange todas as informações já tornada pública sobre o assunto em livros, jornais, monografias e outros (MARCONI e LAKATOS, 2010). Já a pesquisa documental, por sua vez, visa a obtenção de dados semelhantemente a pesquisa bibliográfica, sendo diferenciada pelo fato de que a pesquisa documental é baseada em documentos (GIL, 2008).

Quanto aos procedimentos, utilizou-se do estudo de caso, que é definido por Beuren et al. (2013) como sendo caracterizado, principalmente, pelo estudo concentrado de um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seu conhecimento a respeito de determinado caso específico. No presente caso, para a realização do estudo, realizou-se a auditoria de estoques em uma distribuidora de peças que conta com, aproximadamente 80.000 itens. Em razão do elevado número de mercadorias em estoque, foi selecionada, intencionalmente, uma amostra de 25 itens, sendo estes delimitados a partir do critério de representatividade no faturamento da empresa, sendo esta amostra representativa da população. Amostra é um subconjunto finito da população, ou seja, uma parte da mesma, que é utilizada para delimitar parte das informações e assim analisar de forma mais específica determinados itens. (COSTA, 2015).

Para fins de coleta de dados foram utilizados documentos, registros do sistema informatizado e contábeis de empresa analisada, além de acompanhamento *in loco* das rotinas e procedimentos de compra, recebimento, distribuição e venda de mercadorias, no período de janeiro a maio de 2019.

Quanto aos objetivos, destaca-se a pesquisa explicativa, que tem como objetivo central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos. (GIL, 2008). Este é o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão, o porquê das coisas. Por isso é o tipo mais complexo, já que o risco de cometer erros aumenta consideravelmente.

Utilizou-se também da pesquisa descritiva, que tem como característica entender o assunto a ser estudado pretendendo “descrever com exatidão os fatos e fenômenos de determinada realidade” (TRIVIÑOS, 1987, p. 100).

Quanto à abordagem do problema foi aplicada a pesquisa qualitativa e quantitativa, pois na pesquisa qualitativa é utilizada a parte numérica, como conceituada por Sampieiri, Collado e Lucio (2013) uma pesquisa que utiliza a coleta de dados numéricos para testar hipóteses, baseando-se nesta medição e na análise estatística para estabelecer padrões e comprovar teorias. Já a pesquisa qualitativa, segundo Sampieiri, Collado, Lucio (2013), revela que o método se baseia na coleta de dados em perspectivas e pontos de vista, ou seja, sob um

aspecto subjetivo, realizado a fim de obter uma opinião, sendo esta variável conforme os dados que foram examinados.

## **4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS**

Após a coleta, análise e interpretação dos dados, passa-se a apresentação dos resultados, com a identificação dos fluxos operacionais da empresa, contagem física e conferências com os registros contábeis, conferência dos custos de cada item, finalizando com um relatório dos resultados.

### **4.1 Procedimentos e fluxos operacionais relacionados ao controle e registro de estoque**

Os procedimentos e fluxos operacionais são todas as atividades realizadas pela empresa para que ao final destes processos a mercadoria esteja apta para ser comercializada, desde a chegada das mercadorias até elas serem entregues aos clientes ou distribuídas às filiais.

Basicamente, a empresa estudada trabalha com dois tipos de itens, sendo estes os itens de encomenda e os itens de estoque. Os itens de encomenda são aqueles que possuem pequeno giro e não há itens no estoque da empresa, por serem exclusivos. Assim, quando um cliente sentir a necessidade de adquiri-lo, o setor de compras faz à encomenda do fornecedor e no prazo de 24 horas a mercadoria estará disponível para retirada na loja.

Já os itens de estoque são mercadorias de alta rotatividade e por isso ficam no estoque. Quando restam poucas unidades disponíveis no estoque, outros são encomendados a fim de que sempre haja itens em estoque. Para isso, o setor de compras da empresa observa algumas variáveis para efetuar uma compra sendo elas, a necessidade de reposição, fluxo de caixa e prazo médio de estoque. Pode-se afirmar que os itens de estoque são os de maior representatividade da empresa. Além disso, as mercadorias são estimadas em 95% de origem de fábrica sendo uma pequena parcela de revendedores.

Os itens de estoque então passam por vários procedimentos sendo esses:

- a) Ao observarem a necessidade de aquisição de mercadorias, os responsáveis pelo setor de compras da empresa fazem a compra.
- b) A mercadoria chega por transportadora, sendo descarregada num local apropriado por ordem de chegada e conferida por ordem de necessidade de vendas. Para que o processo tenha sequência, a nota fiscal é encaminhada para o setor responsável das entradas nas notas fiscais, que fará uma conferência de todos os dados da nota.

No primeiro momento a nota fiscal é conferida observando as seguintes informações:

- O CFOP - para verificar se essa mercadoria é ST (mercadoria com substituição tributária), tributada ou não tributada;
- Quando for mercadoria comprada de fora do Estado, verifica-se se o diferencial de alíquota foi recolhido de forma correta;
- Conferência dos boletos para quitação das mercadorias;
- Se todos os dados anteriores estão corretos se cria uma pré-nota, ou seja, uma primeira etapa para que seja conferida mais algumas informações, criada através de importação de XML.

Quando criada a pré-nota são conferidas as seguintes informações:

- Origem e forma de tributação das mercadorias através do CST (Código da Situação Tributária) ou CSOSN (Código da Situação das Operações do Simples Nacional).



- Conferência se a mercadoria tem TG (cadastro do item no sistema interno da empresa) caso faltar algum item a ser cadastrado a nota fiscal é encaminhada para os responsáveis do compras cadastrarem e fazerem a vinculação com a referência da mercadoria (Essa referência é o código do fornecedor). Ou seja, a mercadoria vem com um código do fornecedor e ganha um novo código interno.

- Na próxima etapa será confrontado a quantidade e os tipos de mercadoria com o pedido realizado pelo setor de compras (Ordem de compra). Serão verificadas as quantidades solicitadas pelo pessoal do setor de compras com as mercadorias entregues.

- Após, gera-se no sistema uma tela com as informações da pré-nota, onde deverão ser conferido os valores totais dos impostos.

- Após, estando a parte fiscal conferida e correta, a pré-nota passa a ser liberada para conferência física das mercadorias. Ou seja, a nota está com a parte burocrática conferida e já podem ser conferidas as mercadorias no físico.

c) Segundo momento é a conferência das mercadorias, etiquetagem, contagem e armazenamento.

- Com a nota fiscal em mãos o responsável pela conferência física terá acesso à impressão das etiquetas, que são uma forma de controlar e organizar as mercadorias, pois contém o nome da mercadoria, código de referência do fornecedor, código interno, código de barras e localização através do endereço nas prateleiras.

- O endereço é uma forma de organizar as mercadorias nas prateleiras. A letra significa a prateleira (separada em família, grupo ou rotatividade), o número é uma subclassificação.

- As etiquetas são coladas nas mercadorias que estão nos paletes e ao passar as mercadorias pelo leitor a contagem é feita. Cada mercadoria que passa no leitor de código de barra é contada até fazer o zeramento.

- Com as mercadorias contadas e conferidas, serão armazenadas em seus respectivos endereços dispostas nas prateleiras.

Ainda, sobre a identificação das mercadorias é importante ressaltar a identificação nas etiquetas. As etiquetas são uma forma de localizar as mercadorias após sua chegada à empresa. Elas possuem várias informações a fim de que se possa identificar as mercadorias, dentre essas informações existe o código da empresa. Este é formado por uma letra de A-Z e uma sequência de 5 números. Essas letras são alocadas por diversas maneiras, uma delas é pelo tamanho do item. A empresa possui 3 pavilhões de estoque, o descarregamento é feito no pavilhão 2 assim todas as mercadorias de maior peso e tamanho tendem a permanecerem neste pavilhão facilitando assim o transporte. Já as mercadorias de maior venda e rotatividade ficam no pavilhão 1 pois assim ficam mais próximos para distribuição e venda facilitando a logística na hora de sua saída.

As mercadorias não possuem uma etiqueta fixa, ou seja, caso uma mercadoria que era muito vendida com a codificação, por exemplo, A saia de linha ou reduza sua venda, ela é realocada e as etiquetas são alteradas, esse processo, quando ocorre, é realizado de forma padrão para todas as filiais.

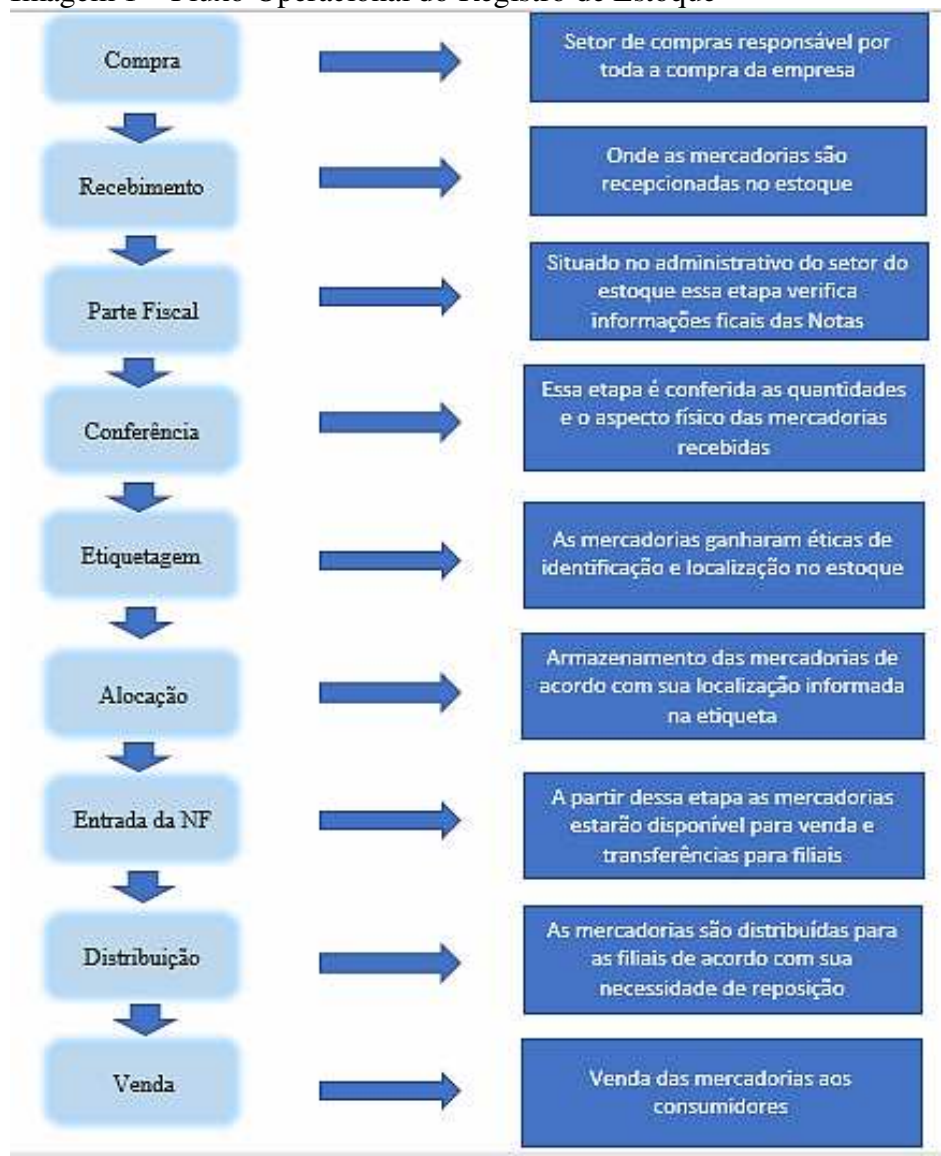
Observou-se também que as peças com identificação de A até J são peças menores e possuem maior giro. Já as peças de K até Z são maiores e possuem menor rotatividade.

d) No terceiro momento ocorre à efetivação da nota fiscal de compra, realizado pelo setor contábil. Após todo o processo de conferir, a pré-nota é efetivada, se tornando uma nota fiscal de entrada. Esse momento é importante, pois após a efetivação, as mercadorias já estarão disponíveis para venda, ou seja, podem ser vendidas, devolvidas e transferidas.

Para controle desse fluxo operacional uma planilha é preenchida com o dia de chegada das mercadorias, número da nota fiscal, nome do fornecedor, quem conferiu as mercadorias ou conferente, e os dias para a contagem e destinação das mercadorias para serem alocadas aos estoques. Essa última informação serve para que haja controle em relação ao estoque de 48 horas, sendo este o tempo para que as mercadorias cheguem e sejam alocadas e, posteriormente, distribuídas às filiais.

O fluxograma a seguir auxilia a identificar os processos que as mercadorias são submetidas explicando desde sua compra, momento da sua aquisição, conferência, alocação, distribuição para filiais e sua venda.

Imagem 1 – Fluxo Operacional do Registro de Estoque



Não há supervisão na fase onde as mercadorias são levadas às prateleiras. O único processo realizado como de rotina pelos funcionários consiste num controle das mercadorias nas prateleiras, sendo que, quando detectada alguma inconsistência, devem estes comunicar aos responsáveis para que haja uma conferência entre o estoque contábil e o estoque físico, a fim de que se identifique se as mercadorias não foram baixadas no sistema.

Nesta fase de conferência, é realizada a contagem de estoques por amostragem, onde verifica-se se há concordância entre estoque físico e contábil. Existe a possibilidade de

identificação de alocação das mercadorias de forma errada na hora da venda, nas contagens como citado, ou no momento de formação dos NEC (necessidade de reposição de estoque). NEC são mercadorias requisitas pelas filiais que são separadas e enviadas para onde houve a necessidade da mesma.

Quando identificado que existem mercadorias no estoque físico faltando ou sobrando é feita uma segunda conferência. Caso a mercadoria não seja localizada as filiais são informadas para que se possa averiguar se a mesma não foi para outra filial de forma equivocada, sem a emissão de nota fiscal, ou a mercadoria deveria ter ido para filiais e acabou não sendo remetida. Com essa hipótese descartada, essa mercadoria passa a ficar no chamado DVT, este é um espaço no sistema onde as mercadorias com divergência ficam, para que em outro momento seja realizada outra conferência, a fim de que se possa averiguar se a alocação não foi feita de forma equivocada e esta mercadoria possa ser encontrada. Em caso de não serem encontradas as mercadorias é realizado o processo de baixa de estoque.

Nesta fase do DVT as mercadorias ficam em estoque no sistema, porém as mesmas não aparecem para o vendedor vendê-las efetivamente, já que a mesma não se encontra no estoque físico.

Outra forma de controle da empresa são as curvas de vendas, identificadas com letras de A até E, e curva sem movimento. A curva sem movimento são as mercadorias que nunca foram vendidas no sistema contábil atual. Segundo estimativas da empresa 70% das vendas são da curva A, 20% da curva B, 5% da curva C, 3% da curva D, 1,5% da curva E, 0,5% da curva sem movimento. A curva A possui o maior índice de vendas indo diminuindo até zerar, e são essenciais, sempre havendo a necessidade de reposição por seu nível de venda ser alto.

Em contrapartida aos dados apresentados anteriormente se analisado as parcelas de contribuição no faturamento da empresa os dados são invertidos. As mercadorias da curva A representam aproximadamente 20% deste faturamento, assim há uma inversão nos dados em relação à quantidade de venda. Isso ocorre, pois, independentemente do volume de venda, as mercadorias da curva A são geralmente as de menor valor, já as mercadorias das demais curvas por mais que possuem menos venda possuem um valor mais elevado tendo maior relevância no resultado da empresa.

#### **4.2 Contagem física por amostragem das mercadorias e cotejo com os registros contábeis**

Para a realização dessa fase, foram realizadas atividades *in loco* na empresa, onde, no primeiro momento foi delimitada uma amostra para a pesquisa, observando os critérios estabelecidos, sendo estes uma amostra probabilística, por cotas, e que foi escolhida intencionalmente, a partir de critérios de representatividade no faturamento da empresa.

Com acesso ao sistema da empresa gerou-se um relatório com todos os itens que são classificados na Curva A, como uma subclassificação de itens, sendo a de maior giro de mercadorias. O relatório obtido resultou numa primeira amostra de 1934 itens. A partir dessa listagem, chegou-se à amostra de 25 itens, selecionados de forma intencional onde não houvesse mercadorias da mesma linha, ou seja, sem repetições.

Após a delimitação da amostra foi realizado o processo de contagem física no estoque da Matriz. No início do procedimento de auditoria foi percebida a boa organização da empresa. Assim, facilitando a localização das mercadorias nas prateleiras, mesmo sendo observado por pessoas que não estão ligadas ao sistema operacional da empresa.

Com a amostra em uma listagem contendo descrição dos itens, localização, marca da mercadoria, foi possível identificar todos os itens e realizar as devidas conferências e contagens. Após essas contagens obteve-se o resultado dessa primeira análise, sendo que das 25 mercadorias analisadas, 4 apresentavam divergências.

Desta forma, a amostra obtida e os resultados desta fase são apresentados no quadro 1, a seguir:

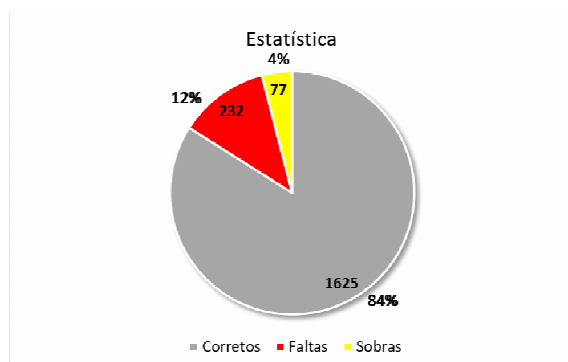
Quadro 1: Contagem Física de Estoque

Contagem Física do Estoque				
SEQ.	MATERIAL	QTD. F	QTD S.	DIF
1	PIVO UNO-PM-EB-FIORINO-147 INF DIR/ESQ – 503110	13	12	1
2	CABO VELA GOL 1.0 8V POWER 02/ GOLF - ST-V25	52	52	0
3	FILTRO OLEO MULTI LBM012MAX - LBM2	83	83	0
4	ELEMENTO AR GOL POWER 16V-GOLF 02/ 1.6 - EFA 940	5	5	0
5	KIT HOMOC GOL 1000 MI 97/ EXT – 40281	37	38	-1
6	ROLAMENTO RODA GOL-PT-VY-ST /03-94 DT -	22	22	0
7	BOBINA INJ FIESTA-ECOSPORT 99/08 1.0 1.6 - BI0020MM	18	18	0
8	CABO VELA CORSA 96/ 8V MPFI-CELTA - CVMG7302	28	28	0
9	ESTICADOR CORREIA COM. PALIO-SN-ST 08/ 1.0 1.4 8V FIRE	12	12	0
10	KIT AMORT GOL-VY-PR /95-SV /97 TS 1 LADO - KS80229-1	54	54	0
11	COLA SILICONE RED – 581034	47	47	0
12	MAQUINA VIDRO GOL-PR 95/00 ESQ MEC 2PT - 20.741/R4104 E	15	15	0
13	VELA FIESTA 02/ ECOSPORT 03/ 1.0 8V SUPERCHARGER	14	14	0
14	POLIA ALTERNADOR GOLF-POLO 01/ 1.6 8V EA111 – 1114	9	9	0
15	BOMBA AGUA PALIO-UNO-DOBLO FIRE 1.0 1.3 - 20.143	1	1	0
16	PASTILHA PALIO 10-09/ DT - P-90	5	6	-1
17	COXIM MOTOR GOL 97/ AT 1.0 ESQ - MB 360	12	12	0
18	CERA TRADICIONAL – 864793	12	12	0
19	LAMPADA LANTERNA TS 4 LEDS – 110795	12	12	0
20	AMORTECEDOR UNO WAY 08/13 DT – 34667	4	4	0
21	DISCO FREIO GOL 08/ 1.0 1.6 ARO 14 DT - BD5297	15	15	0
22	SILENCIOSO UNO 86/ 1.0 1.3 1.5 TS - FT4214T	5	5	0
23	PNEU ARO 14 175/70R TORNEL - 14 175/70	30	30	0
24	BATERIA MOTO MA5D MOURA - MA5D	4	4	0
25	OLEO 20W50 1 LITRO SL – 93307462	66	68	-2

Com esta análise chegou-se à conclusão que dos 25 itens, 21 mercadorias estavam de acordo, ou seja, o número de itens no estoque físico era o mesmo que o estoque do sistema, estes representam 84% da amostra total. Ainda se observou que 3 mercadorias estavam com um número menor de itens no estoque físico comparado com o sistema contábil, representando 12% da amostra. Além disso, 1 item possuía sobra, este ao contrário do anterior possuía mais itens no estoque do que no sistema contábil, representando 4%. Algumas hipóteses que possam justificar os fatos são de alguma mercadoria teve entrada no estoque sem a nota ser lançada no sistema, peças guardadas de forma equivocada, furto, entre outros.

Partindo desse percentual de inconformidades, estima-se que, se considerada a mesma inconformidade de 12% observada na amostra em relação a todas as mercadorias da empresa, a representatividade de perdas seria relevante, conforme demonstra o gráfico 1.

Gráfico 1: Estimativas de Inconformidade entre Estoque Físico e Contábil



Conforme demonstrado no gráfico 1, haveria no estoque físico da empresa, cerca de 232 itens a menos que no sistema contábil, e 77 itens com sobras de mercadorias, ou seja, 4%.

### **4.3 O custo atribuído às mercadorias estocadas e os respectivos livros fiscais**

Para realização deste item foram analisados os custos atribuídos a cada mercadoria em comparação ao custo alocado no sistema contábil. Desta forma, foram realizados cálculos a fim de que se pudesse identificar se o custo atribuído às mercadorias a cada entrada de notas estava sendo calculado de forma correta. Esta análise foi desenvolvida analisando-se a entrada de mercadorias no período de 6 meses, que abrange o período de outubro a março, observando as mercadorias dispostas na tabela de amostra, sendo esta a mesma utilizada para a conferência de contagem física.

Para alocação do custo a empresa utiliza o critério de avaliação de estoque pelo custo médio. Assim, para averiguação do custo destas mercadorias foi necessário identificar todas as entradas e suas notas físicas. Na sequência, encontra-se de forma resumida todos os procedimentos para a apuração dos custos.

No primeiro momento desta etapa buscou-se identificar o número de cada nota e a respectiva entrada no período determinado, pois com as numerações pode-se encontrar os XML destas notas, ou seja, o código para que fosse possível baixar as DANFE das mesmas. Este documento permitiu a visualização das notas para identificar os itens adquiridos e quais as despesas, descontos, fretes, enfim, tudo que compõe o custo da mercadoria adquirida.

Com todas as informações necessárias, os XML de todas as notas e de todas as mercadorias foram importados para o programa Microsoft Excel onde se obteve um relatório com todas as informações dispostas nas notas fiscais. Esses dados foram definidos como a base para apuração ao custo real, onde foram aplicados os critérios, e pudesse verificar o real custo.

Os dados foram dispostos nesta planilha da seguinte maneira: todos os XMLs importados formaram um banco de dados, sendo a base de todas as informações contidos nas notas. Após esta etapa foram mapeados os dados necessários para criar funções e fórmulas de modo a calcular o custo.

Para definir o custo somou-se: Valor da mercadoria, impostos não recuperáveis (impostos pagos pela empresa e que não são recuperáveis após sua venda. Ex: IPI- imposto sobre produtos industrializados), frete destacado na nota, ou frete pago pelo adquirente, outras despesas (sendo despesas incorridas no processo de venda e que não há campo específico na nota fiscal). Após esse somatório, foram deduzidos os descontos e abatimentos.

As despesas acessórias, fretes, descontos que estão dispostas nas notas foram rateados entre os valores unitários de cada mercadoria. Desta forma o mesmo foi rateado com base no valor total da mercadoria. Com a finalização desta planilha obteve-se o custo médio apurado a cada entrada de nota fiscal.

Para comparação ao relatório anterior, outra planilha foi elaborada contendo os dados coletados na empresa, tendo o custo médio a cada entrada de nota fiscal.

Este mapeamento de custos foi realizado em todos os 25 itens da amostra, e com isso conclui-se que o custo calculado pela empresa foi realizado corretamente, em comparação aos apurados na pesquisa. Ou seja, o custo apurado pelos pesquisadores é exatamente igual ao custo colhido na empresa, mostrando que o custo está sendo calculado corretamente.

### **4.4 Resultados da auditoria e impactos nos resultados**

Com a finalização do estudo e aplicação dos procedimentos de auditoria, é possível realizar um relato sobre o estoque da empresa.

A empresa possui um estoque relativamente grande, e todos os processos são realizados por funcionários. Em razão da alta circulação e da própria falibilidade humana, há propensão a erros, principalmente no que diz respeito à localização das mercadorias. Já quanto à atribuição de custos a possibilidade de erros é menor, pois esta é realizada automaticamente pelo sistema, e mesmo que necessite de comandos, é menor a propensão a erros.

Outro problema relatado pela empresa é a questão de furtos, pois como no estoque existem itens de tamanhos pequenos, isso facilita o furto. Além disso, pode-se dizer que a perda de itens também ocorre. Isso poderia ser explicado pela alta rotatividade de funcionários no setor de estoque, ou seja, os treinamentos são realizados, porém com essa rotatividade fica mais difícil o aprendizado e controle.

Uma possível solução para o problema de rotatividade que afeta os processos de estoque, além de buscar identificar o motivo pela alternância de pessoas, seria implementar uma parametrização de processos, isto é, desenvolver uma espécie de passo a passo das atividades que devem ser realizadas para que os funcionários possam entender os processos e reduzir os erros. Outra forma de incentivar a boa organização das mercadorias seria a implementação de uma recompensa monetária ou premiações pela organização e diminuição no nível de erros de cada funcionário nas suas prateleiras.

Em relação ao custo, visualizou-se com o estudo, que a sistemática utilizada pela empresa para apuração do custo médio é realizada de forma correta, onde não se encontraram equívocos no período analisado.

Os fatores que podem explicar a ocorrência de erros ou fraudes situam-se em ambiente de trabalho sem nenhum tipo de controle, alto rotatividade de funcionários, falta de documentos ou acesso a estes, entre outros. Esses fatos tendem a propiciar fraudes ou erros.

Nos últimos anos, a empresa analisada desenvolveu processos para que os erros fossem minimizados, principalmente nos custos, para que o lucro ou percentual de lucro não fosse aplicado equivocadamente, assim pagando mais ou menos impostos.

Para auxiliar a empresa nesse processo de alocação dos itens no estoque pode-se buscar formas de controle e prevenção, dentre eles: segregação de funções, que pode ser explicado como cada funcionário realiza uma parte do processo, assim, o seguinte a fazer a tarefa teria uma propensão a identificar algo incorreto.

Outro procedimento é a contagem física regular e periódica durante um período do dia ou semana, quando seria realizado contagem, observando se as mercadorias não estão dispostas nos lugares errados, ou até mesmo no processo de armazenamento. Esta verificação poderia ser feita de forma amostral e aleatória.

Com os procedimentos de auditoria propostos, pode-se afirmar que as inconsistências encontradas foram relativamente pequenas e se concentraram na parte da contagem física, porém, esses equívocos identificados podem impactar a empresa, pois com distinção entre estoque físico e contábil, a empresa não tem controle da quantidade real de peças existentes. Além disso, ao realizar a venda destas mercadorias o cliente pode ficar insatisfeito por não conseguir a peça e a venda será perdida, pois o maior enfoque da empresa é a satisfação do cliente, já que todos os lucros provem destes.

Outro problema relacionado com o controle do estoque é a redução da receita, os itens que não forem encontrados e que permanecem no estoque contábil devem passar por baixa de estoque, ocasionando a diminuição da receita, afetando novamente os resultados. Ou até mesmo se estes não forem baixados do estoque e ocorrer uma fiscalização de auditoria externa, a empresa poderia ser notificada, ou caso fosse generalizado este problema geraria penalidades internas.

No presente estudo observou-se que não foram encontrados equívocos na alocação dos custos aos produtos, o que, ocorrendo também impactaria os resultados da empresa. Os custos

refletem diretamente no resultado de uma empresa, pois ao se vender mercadorias onde a alocação do custo médio está incorreta geraria um custo maior assim o preço do item deveria ser elevado, ou no caso de ser menor, o lucro seria maior gerando mais impostos sobre o resultado.

Caso as regras contábeis não sejam observadas o custo será calculado de forma incorreta acarretando impactos nos resultados. Ou seja, independente do setor, ocorrendo erros isso irá interferir nos lucros da empresa.

## **5 CONCLUSÃO**

Com a finalização do estudo, atingiu-se o objetivo da auditoria de estoques numa empresa Distribuidora de autopeças para demonstrar os impactos nos custos e resultados.

Para a realização do objetivo geral, foram desenvolvidos procedimentos específicos.

O primeiro objetivo consiste em identificar os fluxos operacionais relacionados ao controle e registro de estoques e foi desenvolvido no item 4.1. De forma resumida, pode-se concluir que neste aspecto, os fluxos operacionais da empresa estão bem organizados, sendo que as etapas ocorrem de forma contínua desde o recebimento de novas mercadorias, conferência, alocação, distribuição e venda. Neste aspecto, sugere-se que haja alternância na realização das operações a fim de que os processos sejam conferidos.

Na sequência, realizou-se uma conferência entre o estoque físico e o estoque constante no sistema informatizado, objetivo descrito no item 4.2, por meio de análise amostral de 25 itens, onde se constataram inconformidades entre as mercadorias alocadas no estoque e sua contabilização no sistema, através da contagem física de estoques em comparação ao estoque contábil. O percentual de inconformidades foi de 12% e isso gera uma quantidade representativa quando considerados cerca de 80.000 itens de mercadorias comercializadas pela empresa. Neste aspecto, sugere-se a padronização de tarefas, para que os fluxos sejam contínuos e os encarregados pelo setor tenha uma sequência das atividades.

O custo das mercadorias foi analisado no item 4.3, a fim de verificar a conformidade entre o custo apurado pela empresa no sistema contábil e o custo efetivo de cada item. Neste processo, foram calculados os custos dos 25 itens componentes da amostra, e não se observou inconformidade, sendo que o custo apurado e contabilizado pela empresa está correto.

Já no item 4.4 foram realizadas sugestões para a correção das inconformidades e sequência às conferências, além dos resultados da pesquisa, no sentido de emitir um parecer sobre a situação analisada nos estoques da empresa.

Como sugestão para a correção dos erros encontrados pode-se citar o processo de parametrização de processos, além de verificar a real causa das inconsistências, pois todos os erros que ocorrem dentro de uma empresa impactam diretamente no resultado.

Com os equívocos encontrados na contagem de itens, verifica-se que estes impactam nos resultados, pois além da falta de mercadorias para a efetivação da venda, as mercadorias não localizadas devem passar por baixa de estoque, reduzindo a receita do período, além de que o processo de baixa de estoque resulta na tributação do valor.

Para a melhor verificação e correção de erros internos sugere-se a implantação de auditoria interna, que possibilitaria um controle periódico e constante na empresa, atuando de forma preventiva na supervisão e correção dos erros.

## **6 REFERÊNCIAS**

BEUREN, Ilse Maria; LONGARAY, André Andrade; RAUPP, Fabiano Maury; SOUSA, Marco Aurélio Batista de; COLAUTO, Romualdo Douglas; PORTON, Rosimere Alves de

Bona. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Estoque**. Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1). Brasília. 2009. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/243\\_CPC\\_16\\_R1\\_rev%2012.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2012.pdf)>. Acesso em: 12 out. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 240: (R1) – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis**. Brasília, 2016. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA\\_240\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA_240(R1))>. Acesso em 15 out. 2018

\_\_\_\_\_. **NBC TA 315: Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente**. Brasília: 2016. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA315\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA315(R1))>. Acesso em: 03 nov. 2018.

COSTA, Giovani Glaucio de Oliveira. **Curso de Estatística Básica: Teoria e prática**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CREPALDI, Silvio Aparecido, CREPALDI, Guilherme Simões. **Auditoria Contábil – Teoria e Prática**, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2016

GELATTI, Cristiane Braidá; MENEGHETTI, Daniela; FREITAS, Renata Oliveira de. TRINDADE, Larissa de Lima. **A Importância Da Auditoria Nos Estoques**. 2007. 11 f.- Curso de Ciências Contábeis, Federal de Santa Maria – UFSM, Santa Maria, 2007. Disponível em: <<https://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/view/5810/3426>>. Acesso em: 30 set. 2018.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 7ª ed. São Paulo, Atlas, 2010.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de controle contínua: normas e procedimentos**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

LEONE, George Guerra, LEONE, Rodrigo Jose Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica: Atualizada Conforme os Pronunciamentos do CPC e Normas Brasileiras de Contabilidade NBC TG 1000 e ITG 1000**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PAOLESCHI, Bruno. **Almoxarifado e Gestão de Estoques - Receber, guarda e compra a distribuição de estoque**. 2ª ed. São Paulo: Érica, 2014.

QUINTANA, Alexandre Costa. **Contabilidade Básica: com Exercícios Práticos de Acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade do CFC**. São Paulo: Atlas, 2014.



RIBEIRO, Osni Moura. **Auditoria Fácil - Série Fácil**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, p.17, 2013.

SAMPIEIRI, Hernández Roberto; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, María del Pilar Baptista. **Metodologia de Pesquisa**. 5ª ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.