

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO – CSE

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**A ATUAÇÃO DO AUDITOR INTERNO NO AUXÍLIO À  
ADMINISTRAÇÃO DE MATERIAIS: UM APOIO GERENCIAL**

•  
ADÉCIO LUIZ LUCIANI

•  
FLORIANÓPOLIS – SC, 2002

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO – CSE

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**A ATUAÇÃO DO AUDITOR INTERNO NO AUXÍLIO À  
ADMINISTRAÇÃO DE MATERIAIS: UM APOIO GERENCIAL**

Trabalho de Conclusão de Curso  
submetido ao Departamento de Ciências  
Contábeis da Universidade Federal de  
Santa Catarina como requisito parcial  
para a obtenção do grau de bacharel em  
Ciências Contábeis.

Acadêmico: ADÉCIO LUIZ LUCIANI

Orientador: LUIZ ALBERTON, Dr.

Florianópolis – SC, 2002.

# A ATUAÇÃO DO AUDITOR INTERNO NO AUXÍLIO À ADMINISTRAÇÃO DE MATERIAIS: UM APOIO GERENCIAL

**AUTOR: Acadêmico Adécio Luiz Luciani**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de .....80..... atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo mencionados.

Florianópolis, 09 de dezembro de 2002.

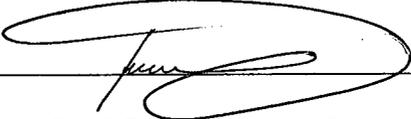


---

Prof. Luiz Felipe Ferreira, M.Sc  
Coordenador de Monografia do Departamento de Ciências Contábeis

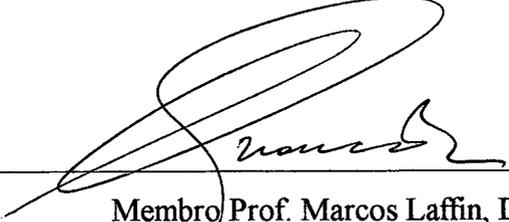
Professores que participaram a banca:

•



---

Presidente Prof. Luiz Alberton, Dr.



---

Membro Prof. Marcos Laffin, Dr.



---

Membro Prof. Ari Ferreira de Abreu, Dr.

## DEDICATÓRIA

A Vocês, minha Mãe *INÊS* e meu Pai *AUGUSTO*,  
que em momento algum deixaram que algo me faltasse,  
que foram e sempre serão meus mestres e  
ajudaram-me em tudo que hoje sou.

AMO VOCÊS.

•

•

## AGRADECIMENTOS

Na maioria das vezes, os agradecimentos, são triviais e repetitivos. Existem mais que um motivo para assim serem: por desejo de quem consegue completar mais uma etapa da vida e por virtudes de quem os merece receber. Assim sendo, merecem o meu mais sincero agradecimento:

- a Deus, que está presente em todos os momentos da minha vida, sem Ele nada existiria;
- a Vocês meus Irmãos: Noeli, Fábio e Flávio. Eu os vejo crescer a cada novo dia, mas tenham certeza, Vocês me ensinam muito mais que eu possa retribuir em toda minha vida;
- a Você Rosi Meri, que me fez voltar a sorrir, voltar a viver e ser feliz. Que com sua força, vontade, virtudes, persistência e determinação me apoiaram nesta monografia;
- a Você Professor Luiz Alberton, diria melhor: Amigo Luiz Alberton, que desde a apresentação do meu projeto esteve lutando e torcendo por cada linha escrita, sem sua orientação não teria chegado neste final;
- aos amigos e amigas que a vida trouxe: Humberto, Lisiane, Elis (i Ana), Nair, Israela, Fernanda, Patrícia, Michele, Edson, João, Simone e Túlio, Daniela, Leticia, Leslie, Renata, Héverton, Romualdo, Karina, Ricardo Gomes, Marcus, Alexandre's (que são alguns) entre outros (desculpem, se por infelicidade ou lapso na memória, não citei algum nome), que conheci e passei à admirar cada um. Vocês são muito especiais. Para reverenciar todos, deixo uma simples mensagem que recebi pouco tempo atrás:

“Há pessoas que simplesmente passam à nossa frente; outras ficam em

nossa mente. Pouquíssimas tocam o coração, Vocês fazem parte dessa minoria” (autor desconhecido);

- a Você Fabiana, que preocupa-se e interessa-se por cada detalhe da minha vida, que passou a perseguir um mesmo objetivo e torna-se constante em meus dias. Você foi decisiva nos momentos em que mais precisava.
- aos professores do curso de Ciências Contábeis, principalmente aos que ensinaram-me as lições durante esta caminhada, muito obrigado;
- a Sra. Rosa e a Lislely que, de imediato, se prontificaram para revisar minha monografia;
- enfim, a todos que merecem estar nestes breves agradecimentos e por infelicidade minha memória furtou-lhes este direito.

## RESUMO

A aplicação da auditoria interna no auxílio à administração de materiais e conseqüentemente a alta administração da empresa é o principal objetivo desta monografia. Nos últimos tempos, principalmente com os escândalos contábeis nos Estados Unidos, a auditoria sofreu um grande golpe colocando em cheque sua valia, segurança e confiabilidade. Além de defender o objetivo principal, esta monografia, procura relembrar a importância que a auditoria tem para as organizações, com ou sem fins lucrativos, seus colaboradores e investidores que pretendem, efetivamente, defender a continuidade das suas ações e investimentos.

Com a intenção de fundamentar este objetivo, procurou-se conceituar a alta importância para o conhecimento dos principais pontos que envolvem materiais: Contabilidade de Custos, Administração de Materiais e Auditoria.

Nesta fundamentação teórica destaca-se a solidez das informações apresentadas pela Contabilidade como auxílio para a tomada de decisão, a eficiência que os controles internos podem representar em se tratando de estoques e administração de materiais e, principalmente, a auditoria interna como meio singular na verificação e certificação dos controles internos e procedimentos contábeis editados pela organização.

Após ter aplicado os conceitos iniciais, buscou-se enfocar os estoques de maneira mais direta e objetiva, demonstrando suas implicações sobre a saúde financeira das empresas, encerrando com a aplicação dos conceitos de auditoria diretamente utilizados na evolução e verificação dos controles internos dos estoques.

Palavras-chave: Auditoria Interna, Administração de Materiais, Estoques e Contabilidade.

## ÍNDICE DE FIGURAS

<b>Figura 1 – Pirâmide representando a Hierarquia das Necessidades, de Maslow.....</b>	<b>20</b>
<b>Figura 2 – A eficiência e a Eficácia.....</b>	<b>22</b>
<b>Figura 3 – Resoluções de Auditoria emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade. </b>	<b>26</b>
<b>Figura 4 – Diferenças entre o Auditor Interno e Externo. ....</b>	<b>27</b>
<b>Figura 5 – Organograma simplificado da atuação da Auditoria Interna, .....</b>	<b>30</b>
<b>Figura 6 – Vetores determinantes da atuação da auditoria interna.....</b>	<b>32</b>
<b>Figura 7 – Setores que compõem o Sistema de Materiais.....</b>	<b>33</b>
<b>Figura 8 – Fluxograma da Administração de Materiais. ....</b>	<b>34</b>
<b>Figura 9 – Interdependência e áreas potencialmente de conflito entre objetivos principais da gerência de materiais. ....</b>	<b>35</b>
<b>Figura 10 – Atividades típicas do setor de compras. ....</b>	<b>39</b>
<b>Figura 11 – Principais atividades de gestão de estoques.....</b>	<b>43</b>
<b>Figura 12 – Linhas gerais de um fluxo financeiro de uma Organização. ....</b>	<b>47</b>
<b>Figura 13 – Pirâmide do Sistema de Controle Interno.....</b>	<b>54</b>
<b>Figura 14 – Características dos Sistemas de Controles Internos. ....</b>	<b>55</b>
<b>Figura 15 – Objetivos da Auditoria na Avaliação de Inventários.....</b>	<b>58</b>

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

IBRACON – Instituto Brasileiro de Auditores

JIT – Just In Time

LEC – Lote Econômico de Compra

MRP – Planejamento das Necessidades de Material

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

PA's – Produtos Acabados

PEPS ou FIFO (first-in-first-out) – Primeiro que entra, primeiro que sai

UEPS ou LIFO (last-in-first-out) – Último que entra, primeiro que sai.

## SUMÁRIO

<b>DEDICATÓRIA.....</b>	<b>3</b>
<b>AGRADECIMENTOS.....</b>	<b>4</b>
<b>RESUMO.....</b>	<b>6</b>
<b>LISTA DE ABREVIATURAS.....</b>	<b>8</b>
<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	10
1.2 TEMA.....	12
1.3 PROBLEMA.....	12
1.4 OBJETIVO GERAL.....	13
1.5 JUSTIFICATIVA.....	13
1.6 METODOLOGIA.....	15
1.7 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	18
<b>2. EMBASAMENTO TEÓRICO.....</b>	<b>19</b>
2.1 NECESSIDADE HISTÓRICA.....	19
2.2 CONTABILIDADE.....	21
2.3 AUDITORIA.....	24
2.3.1 Auditoria Externa.....	28
2.3.2 Auditoria Interna.....	30
2.4 ADMINISTRAÇÃO DE MATERIAIS.....	33
2.4.1 Compras.....	36
2.4.2 Almoxarifado e Estoques.....	41
2.5.2 Financeiro.....	45
<b>3. ESTOQUES.....</b>	<b>49</b>
3.1 MÉTODOS DE CONTROLE.....	49
3.2 MÉTODOS DE AVALIAÇÃO.....	52
3.3 CONTROLES INTERNOS.....	53
3.4 AUDITORIA DE ESTOQUES.....	55
3.5 APOIO GERENCIAL.....	58
<b>4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>62</b>
<b>5. REFERÊNCIAS.....</b>	<b>64</b>

## 1. INTRODUÇÃO

O objetivo deste capítulo consiste em apresentar uma visão geral do trabalho efetuado, para isto dividiu-se em fragmentos que possibilitam um entendimento mais claro e elaborado. Inicialmente, algumas considerações introduzem o tema proposto e o problema desta pesquisa. O objetivo geral traça e delimita as diretrizes básicas buscadas. Logo após, o capítulo versado da organização do estudo e da justificativa para a realização do trabalho. A metodologia científica aplicada finaliza este primeiro contato, de forma indispensável, para que a pesquisa obtenha reconhecimento e êxito.

### 1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Todas as empresas, independente do ramo de atividade e do porte, convergem seus interesses de maneira a obterem os melhores resultados possíveis. Mesmo empresas sem fins lucrativos já buscam maximizar resultados posto que, é cada vez mais difícil a obtenção de capitais e recursos financeiros para que possam manter suas atividades.

Minimizar custos, aumentar receitas, valorizar os seus colaboradores diretos e indiretos, são alvos constantes em reuniões e discussões de Gerentes, Administradores, Engenheiros e Contadores. Diversos são os alvos, mas a receita para o sucesso não é fácil nem mesmo é padronizada para todas as empresas.

A responsabilidade cresce proporcionalmente à concorrência. Se antes empresas concorriam entre bairros ou cidades vizinhas, hoje, com a globalização econômica, os mercados unificando-se em grandes blocos, as distâncias tornam-se cada vez menores, pode-

se ver, constantemente, empresas concorrendo num mercado mundial, sem fronteiras, ou seja, a dimensão alcançada pela tomada de decisão necessária é ampliada universalmente. Nenhuma empresa por melhor estruturada financeira ou economicamente consegue manter-se incólume neste processo.

As empresas necessitam de bons profissionais, de capacidade de aprenderem com os processos de mudanças, de terem condições de mudar ou manter seu perfil visando manter-se num patamar elevado de competitividade, de ser uma organização disposta a crescer a cada novo paradigma. Para cada mudança de postura do mercado, as empresas devem estar em condições de adaptarem-se com maior brevidade possível.

A Contabilidade e os profissionais Contadores enfrentam esses problemas. As diversas oportunidades tornam-se cada vez mais escassas. A competição é cada vez maior. O Contador também deve estar atento à qualquer mudança sob o pretexto de ficar parado no tempo caso não evolua constantemente.

A informação é cada vez mais necessária para as empresas. Um bom analista de mercados, que possa trazer boas perspectivas futuras, torna-se necessário e indispensável. Os novos conceitos surgem cada vez com velocidades maiores, as mudanças passam a ser urgentes e constantes.

O fornecimento de informações precisas e objetivas é o enfoque que a Contabilidade busca. Cabe salientar o importante papel do Contador no reconhecimento dessas, para que possa alicerçar as empresas com dados e informações cada vez mais exatas e não persistir em simples suposições do grupo gestor.

Sendo assim, o Auditor, por seu conhecimento e capacidade de análise pode apoiar os analistas, gerentes e demais tomadores de decisão a fim de aprimorar conceitos e elevar objetivos para alcançar uma posição diferenciada e qualificada para os resultados perseguidos pela empresa.

## 1.2 TEMA

Esta monografia procura contextualizar a importância do Contador, atuando como Auditor Interno nas empresas auxiliando na tomada de decisão em um ambiente específico: a Administração de Materiais.

## 1.3 PROBLEMA

A necessidade de profissionais qualificados ante os cada vez mais inconstantes mercados internacionais, a concorrência cada vez mais acirrada, como já citado anteriormente, a própria dificuldade da análise de demanda seja de consumo, estocagem ou produção faz com que essas decisões sejam sempre mais difíceis de serem tomadas. Um controle efetivo e bem feito de todas as atividades da empresa deve ser perseguido.

Apesar dos sistemas informatizados trazerem avanços significativos para um controle cada vez maior de estoques, ainda é constante a necessidade de um aprendizado evolutivo.

Desperdícios de matérias primas, estoques demasiados de um ou vários produtos, um sistema de compras ineficaz, faltas constantes de materiais, produtos e um planejamento adequado, não são mais admitidos em empresas que necessitam e buscam resultados positivos.

Diante desta problemática formula-se a seguinte questão: como o Auditor Interno

pode auxiliar os Gestores de Materiais e os Gestores Administrativos na tomada de decisão e controle?

#### 1.4 OBJETIVO GERAL

O objetivo principal desta pesquisa é apresentar o Auditor Interno, como suporte à Administração no controle e tomada de decisão no âmbito da gestão de materiais.

Visando alcançar o objetivo geral proposto acima, cabe estabelecer os objetivos específicos e complementares, os quais são:

- apresentar alguns conceitos de Administração de Materiais;
- conceituar e contextualizar Auditoria, dando ênfase à Auditoria Interna;
- caracterizar algumas atividades do Auditor na área de materiais como suporte aos gestores na análise, gerenciamento e tomada de decisões.

#### 1.5 JUSTIFICATIVA

A globalização da economia traz grandes e influentes motivos para as empresas evoluírem, posto que, não ocorrendo, tendem a esvaziar ou se não procurarem acertar sua

trajetória e objetivos a tempo, caminharem a passos largos para o completo ostracismo. Não é mais permitido que empresas acreditem estar sós, sem concorrentes, nem mesmo acreditar em controles superficiais, sem um profundo conhecimento dos caminhos a serem perseguidos. Muitas vezes, a necessidade de busca da excelência, exigência do atual mercado, tem levado as empresas a repensarem sua filosofia de atuação, seus processos e técnicas operacionais, processos gerenciais e administrativos e instrumentos de gestão e controle.

A redução de custos seja na linha produtiva, administrativa ou gerencial é fator determinante para um resultado melhor. Um sistema de custos eficiente, montado para satisfazer as necessidades específicas da empresa, é primordial: sem isto, não há como competir. Os métodos de custeamento devem ser aplicados de forma objetiva e concreta, envolvendo todos na organização, desde o chão de fábrica até a mais alta Administração. Somente com a participação de todos é que os resultados começarão a surgir. Este é um fator geralmente determinante no êxito da empresa.

Em muitas organizações, esses sistemas de custos já estão sendo empregados com grande sucesso e com a evolução, adaptação e aplicação destes sistemas de custeamento, podem os Administradores e Contadores se aterem mais diretamente ao ativo circulante das empresas, em especial o estoque, alvo principal desta monografia.

Esse destaque especial para a conta do ativo circulante estoques e todas as suas implicações no gerenciamento das empresas é gerado pela necessidade que se encontra em melhor adequá-lo às mais diferentes empresas e, sem dúvida alguma, ser um dos problemas mais complicados para encontrar soluções capazes de suprir todas as adversidades, pois não existe uma padronização de estoques perfeitos e sim, uma aplicação direta de conhecimentos que possam satisfazer o grupo gestor e, com isso, elevar os resultados da empresa.

Inúmeros conceitos e aplicações já foram demonstrados e editados por autores e estudiosos nesse assunto e colocados em prática por diversas organizações. Não será tentado

inovar, apenas ressaltar a importância deste controle ser feito de forma concreta, inteligente, evolutiva e constante.

Inicialmente, os controles internos de uma empresa são muito importantes para o conhecimento e uma correta tomada de decisão da organização. O Auditor Interno possui a facilidade de conhecer teoricamente as nuances da Contabilidade, podendo aplicar seus conhecimentos para gerar as informações necessárias e pertinentes para cada caso explorado. Deve possuir um caminho aberto com o grupo Gestor da empresa, ser um elo de integração das informações para que possa demonstrar e auxiliar na decisão a ser tomada a fim de beneficiar a continuidade da empresa.

O Auditor deve buscar conhecimento e aprimoramento constante do mercado em que se situa a empresa, bem como fatores internos e externos que possam influenciar no desempenho, estudar minuciosamente cada novo caso que surgir, desde o processo de solicitação de materiais, passando por compras e armazenagem devem ser auditados para posicionar a alta administração com uma linha de decisão proposta, que seja transparente, coesa e objetiva.

Não obstante tudo isso, a evolução constante faz com que a busca por novas e mais práticas soluções seja incessante. A solução encontrada pode ser válida para determinado aspecto, mas não o será para todos, nem mesmo sempre será para aquele aspecto encontrado: depende de todo contexto em que o estoque está inserido.

## 1.6 METODOLOGIA

A busca constante e incessante pelo conhecimento persegue o ser humano desde os primórdios. O pensamento humano é freqüentemente estimulado a cada novo instante. Quando o homem alcança determinado objetivo, prontamente lança-se a outros, por vezes, ainda mais difíceis ou complexos. O próprio desejo de querer algo mais o instiga a perseguir novos conhecimentos, ampliar e concretizar os já alcançados.

O grande efeito motivador para todo este incessante e incansável desejo pode-se verificar em uma característica dos seres humanos: a curiosidade. Esta curiosidade fez o homem evoluir das cavernas para as atuais tecnologias e, com certeza motivará cada novo passo da humanidade. Para isto procura desenvolver um conhecimento avançado, mais inexplorado e distante. Busca conhecer a si mesmo, os outros e tudo que influencia o meio em que vive, conflitos e o próprio dia-a-dia.

A essa busca constante pode-se chamar de necessidade. Necessidade de evolução, de novas conquistas, de novos conhecimentos, de alterar o curso normal da história. Por necessidade, Ferreira (1999, p.1397) destaca como “qualidade ou caráter de necessário, aquilo que é absolutamente necessário, exigência”.

Como destacado, as necessidades humanas mudam com sua própria evolução. A partir destas necessidades os seres humanos foram construindo novas ciências, buscando ainda mais aprofundar estes conhecimentos e buscar novos horizontes capazes de satisfazerem suas crescentes necessidades.

Esse conhecimento pode ser adquirido, de acordo com Ferrari (1974, p.7), por “diversas maneiras através da experiência pessoal ou de conhecimentos internalizados pela educação informal, transmitida pelos antecessores”.

Portanto, o ser humano pode produzir conhecimento a partir de outro ou, atingir por meio da pesquisa que, para Marconi e Lakatos (1996, p.15), é “um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um trabalho científico e se constitui no caminho

para se conhecer a realidade ou para se descobrir verdades parciais”.

Uma das formas de pesquisa é a monografia que, para Ferreira (1999, p.1360), é “dissertação ou estudo minucioso que se propõe esgotar determinado tema relativamente restrito”.

Monografia é definida por Markoni e Lakatos (1996, p.205) como “um estudo sobre um tema específico ou particular, como suficiente valor representativo e que obedece a rigorosa metodologia”.

Para Severino (1996, p.104), monografia é “o termo que designa um tipo especial de trabalho científico. Considera-se monografia aquele trabalho que reduz sua abordagem a um único assunto, a um único problema, com um tratamento especificado”.

Com isso, a pesquisa desta monografia procura evidenciar, investigar e apresentar um possível resultado para o que se procura definir como problemática deste ensaio, que é a necessidade de profissionais capazes de auxiliar na busca de soluções possíveis; as dificuldades na administração de materiais das empresas, em especial nos estoques. Para tanto este estudo utilizará a pesquisa bibliográfica como instrumento facilitador de conhecimento e investigação do problema.

Pesquisa bibliográfica implica, segundo Roesch (1999, p.107), “na seleção, leitura e análise de textos relevantes ao tema do projeto, seguida de um relato por escrito.” Assim sendo, este estudo estará procurando levantar instrumentos capazes de criar uma idéia satisfatória sobre as possíveis soluções da problemática deste trabalho.

O conhecimento é buscado através da exploração da ciência. A ciência é definida por Ferreira (1999, p.468) como sendo:

conjunto de conhecimentos socialmente adquiridos ou produzidos, historicamente acumulados, dotados de universalidade e objetividade que

permitem sua transmissão, e estruturados com métodos, teorias e linguagens próprias, que visam compreender e, possivelmente, orientar a natureza e as atividades humanas.

Com isso, unindo estas definições, acumulam-se os conceitos necessários para começar a desenvolver este estudo. Sempre salientando que esta monografia não tem por objetivo traçar uma linha de conduta para as empresas, nem mesmo ser um ponto final no tema auditoria e administração de materiais, apenas, e tão somente, visa procurar esclarecer um pouco mais este tema que, com as constantes mudanças nas empresas, devido ao estreitamento e abertura de mercados, transforma-se numa boa oportunidade de aprofundamento de conhecimento para os Contadores Auditores.

## 1.7 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA

Esta monografia não pretende implementar novas funções, corrigir ou aprimorar a profissão do Contador atuando como Auditor Interno, apenas mostrar uma faceta para esta profissão, que, com o desenvolvimento das empresas e a procura por um controle cada vez mais intenso, estas necessitarão de profissionais qualificados, que possam apresentar não apenas os problemas, mas também que visem solucionar os já existentes, antecipar possíveis desequilíbrios nos mercados locais, nacionais e mundiais e apoiar a Alta Gerência para as tomadas de decisão.

## 2. EMBASAMENTO TEÓRICO

O embasamento ou revisão teórica consiste na apresentação dos conceitos fundamentais, de conceituados autores, para o desenvolvimento do tema proposto. Divide-se em quatro pontos principais, que regem a conduta desta: breve introdução histórica, Auditoria, Administração de Materiais e Estoques.

### 2.1 NECESSIDADE HISTÓRICA

A questão das necessidades humanas é histórica. Haja vista que, se estas não ocorressem constantemente, provavelmente o homem estaria relegado às cavernas. Quanto maior a necessidade, maior a procura para satisfazê-la. Também, com o aumento constante das necessidades, o homem começou a encontrar uma série de dificuldades para satisfazê-las. Os recursos cada vez mais escassos são os responsáveis diretos por esta situação.

Essas necessidades fazem parte do dia-a-dia das empresas e, a falta e dificuldade de captar recursos também são fatores determinantes. O Administrador e o Contador precisam conhecer as necessidades humanas para melhor compreender o comportamento humano e utilizar a motivação como poderoso meio para melhorar a qualidade de vida nas organizações modernas.

Esta teoria da motivação, que dispõe as necessidades humanas em níveis de hierarquia em importância e influência foi apresentada por Maslow, citado por Stoner e Freeman (1995, p.324) da seguinte forma:

- necessidades primárias: fisiológicas e de segurança;
- necessidades secundárias: sociais, de estima e de auto-realização.

As necessidades humanas estão organizadas numa hierarquia de valor ou premência, quer dizer, a manifestação de uma necessidade se baseia geralmente na satisfação prévia de outra, mais importante ou premente.

Stoner e Freeman (1995, p.325) voltam a citar Maslow, “o homem é um animal que sempre deseja. Não há necessidade que possa ser tratada como se fosse isolada; toda necessidade se relaciona com o estado de satisfação ou insatisfação de outras necessidades”.

As necessidades físicas ou primárias perfazem os requisitos mínimos para a vida e satisfação humana. Estão diretamente relacionadas com alimentação, moradia, saúde, higiene, segurança, não somente do indivíduo bem como de todos os seus entes queridos, estabilidade e liberdade de trabalho e desenvolvimento.

As necessidades secundárias ou psicológicas são exclusivas do homem. São aprendidas e adquiridas no decorrer do tempo e representam um padrão mais elevado e complexo de necessidades. Pode-se citar as necessidades de participação social, de autoconfiança, de afeição e auto-realização. A Figura 1 apresenta a pirâmide das necessidades de Maslow.



**Figura 1 – Pirâmide representando a Hierarquia das Necessidades, de Maslow.**  
 Fonte: Stoner e Freeman. (1995, p.324).

Analisando os conceitos apresentados e demonstrados na Figura 1, vê-se que, nos dias atuais essas necessidades, tanto primárias quanto secundárias estão cada vez mais longe

de serem alcançados, mesmo que seja satisfatoriamente; basta observar na sociedade, o crescente número de homens, mulheres e crianças sem teto ou qualquer tipo de alimentação mínima para suprir suas necessidades básicas.

As necessidades secundárias são obtidas a partir da realização e estabilidade das necessidades primárias e, tendem a ser bastante individualizadas em relação aos resultados alcançados. Estas diferenças ocorrem devido ao significado e à própria intensidade de supri-las de cada um e, portanto, são bastante heterogêneas. Logicamente estas necessidades podem variar de pessoa para pessoa, ou serem diferentes em regiões e países, dependendo muito mais dos aspectos econômicos e culturais apresentados por estes.

Se a satisfação dessas necessidades já não se consegue com facilidade, a busca por supri-las numa empresa tornam-se ainda mais remotas, sendo indispensáveis controles e informações, dados e resultados eficientes. Para tanto é fato consumado, uma Contabilidade correta e eficaz.

## 2.2 CONTABILIDADE

As empresas do mundo moderno mudaram suas estratégias, o impacto provocado pelas mudanças tecnológicas é um fenômeno presente, não só na Contabilidade, mas em todos os segmentos da sociedade. Como acontece com todas as ciências, a Contabilidade evoluiu, aperfeiçoou suas técnicas, procedimentos e métodos. Procurou encontrar respostas e soluções para as novas e constantes questões apresentadas por empresas, governos e demais ciências. Buscaram em sistemas mais eficientes, conhecimento e estruturação para equilibrar a

necessidade de agilidade com eficácia e exatidão.

Dois termos citados no parágrafo anterior chamam a atenção e precisam de uma explicação melhor: eficiência e eficácia. Estes são termos importantes para o sucesso das empresas bem sucedidas e devem balizar todos os setores da empresa.

Para Chiavenato (1991, p.11), eficiência significa “a utilização adequada dos recursos empresariais, enquanto que a eficácia significa o alcance dos objetivos propostos pela empresa”. Na Figura 2 podem ser vistas as principais diferenças entre elas:

EFICIÊNCIA	EFICÁCIA
Ênfase nos meios;	Ênfase nos fins;
Preocupação com métodos, normas e procedimentos;	Preocupação com resultados finais;
Melhor aplicação de recursos;	Melhor alcance dos objetivos;
Execução correta das tarefas;	Execução das tarefas importantes;
Resolução de problemas;	Alcance de objetivos;
Jogar bem futebol;	Ganhar a partida e marcar gols;
Rezar muito.	Ir para o céu.

**Figura 2 – A eficiência e a Eficácia.**

Fonte: Chiavenato (1991, p.12).

O que as empresas devem buscar é um equilíbrio entre eficácia e eficiência. Este não é fácil de alcançar, mesmo porque elas não caminham juntas. É comum umas empresas alcançarem eficiência e não serem eficazes enquanto outras possuem eficácia mas não têm a eficiência para darem suporte à esta sustentabilidade.

A Contabilidade como ciência pode ser encontrada definida em Fabretti (1999, p.26), como “ciência que estuda, registra e controla o patrimônio e as mutações que nele operam os atos e fatos administrativos, demonstrando no final de cada exercício social o resultado obtido e a situação econômica-financeira da entidade”.

Para Ferreira (1999, p.538), a Contabilidade é a “ciência que estuda e interpreta os registros dos fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade (empresa, instituição pública, pessoa física, instituição não lucrativa etc)”.

Com a necessidade de minimizar custos e equilibrar as finanças para que a empresa

possa concorrer em igualdade de condições com cada vez mais empresas, que antes da globalização eram distantes e, aparentemente inofensivas, agora estão onipresentes e com uma força gigantesca.

Com isso, as discussões sobre os custos nas empresas foram tomando parte das mesas de reuniões do grupo gestor. Assim sendo, nada melhor que a própria Contabilidade para auxiliar e demonstrar a importância de uma correta mensuração de custos por intermédio de uma coleta de dados eficazes.

Para Martins (1994), os custos podem ser classificados em duas categorias: diretos ou indiretos e fixos ou variáveis. Os custos diretos estão associados à produção, já os indiretos não estão diretamente ligados ao produto, mas participam do processo. Os custos fixos não variam conforme o volume da produção enquanto que os variáveis mudam conforme a produção.

A definição do IBRACON (Instituto Brasileiro de Auditores, (1992, p.15)) sobre Contabilidade de Custos é ainda mais abrangente e completa:

Contabilidade de custos é o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio, de tal maneira que, com os dados da produção e das vendas, se torne possível à administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e de distribuição, tanto por unidade como pelo total, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negócio, com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa.

A utilização da Contabilidade nas empresas passaria a ter também uma nova dimensão. Ela passaria a atuar diretamente no auxílio à tomada de decisão, deixando de ser, muitas vezes mera coadjuvante, para tomar parte do corpo gerencial, auxiliando nas decisões de maneira objetiva e direta.

Sendo assim, o objetivo de colocar um Auditor Interno para acompanhar diretamente a Administração de Materiais da empresa vem ao encontro das definições apresentadas e do

propósito desta monografia que é suscitar o apoio gerencial, posto que, um controle efetivo deste fragmento do ativo circulante da empresa é substancial para a minimização dos custos.

### 2.3 AUDITORIA

Uma das áreas de atuação para os Contadores é a Auditoria, que também é à base de estudo desta monografia. Destaca-se inicialmente um confronto de idéias e de conceitos para compreender algumas diferenças existentes entre Contabilidade e Auditoria, bem como suas mais efetivas definições.

Se evocar o termo auditoria para o público em geral, grande parte diria que é uma série de pessoas de cara fechadas examinando a documentação da empresa para descobrir quem está enganando a empresa, como estão sendo manipulados os números para encobrir o que fazem e o quanto foi desviado dos cofres da tesouraria. Porém sabe-se que não é tão simples assim.

A diferenciação entre Contabilidade e Auditoria é ressaltada com grande solidez por Mautz (1980), o qual mostra que a Contabilidade preocupa-se com as quantidades gerais de registros de uma empresa durante um período determinado enquanto que a Auditoria é extremamente minuciosa e crítica, à qual caberá opinar sobre o trabalho realizado pela Contabilidade, validando-a ou até ressaltando-a.

Porém antes de definir Auditoria vale saber o que faz um Auditor. Para Mautz (1980, p.13) “o auditor é um contador especializado, que faz o exame dos dados contábeis com o objetivo de dar seu parecer quanto à fidelidade desses dados. Muito tem sido escrito sobre as

qualificações deste profissional, mas em resumo, precisa conhecer os requisitos básicos de educação, caráter, personalidade e saúde, exigidos em qualquer profissão”.

Para Sá (1995, p.27) “auditoria é uma tecnologia contábil que tem por objetivo a verificação ou revisão de registros, demonstrações e procedimentos adotados para a escrituração, visando avaliar a adequação e a veracidade das situações memorizadas e expostas”.

Por sua vez, Gil (1996, p.13) destaca que “auditoria é função organizacional de revisão, avaliação e emissão de opiniões quanto ao ciclo administrativo (planejamento/execução/controle) em todos os momentos/ambientes das entidades”.

Auditoria para Franco e Marra (1992, p.22), é uma “técnica contábil que é executada por meio de procedimentos que lhe são peculiar, aplicada no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e configurações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade”.

Os conceitos apresentados são confirmados por Santanna (1999, p.18) “auditoria representa o estudo e a avaliação das Operações e Demonstrações Financeiras com o objetivo de opinar, validando ou não, a situação econômico-financeira da empresa, bem como os resultados obtidos durante o período, auditado, neles demonstrados, emitindo opinião também, quando for o caso, sobre as operações da empresa”.

Desta forma, a auditoria é a aplicação de procedimentos técnicos de revisão sobre atividades, informações e fatos econômicos. Analisa amostras de todo suporte documental e registros contábeis da empresa, aplicados com base em testes. Esta amostragem examinada permite chegar a conclusões sobre a razoabilidade do universo como um todo.

Enfatizando e explorando todas as definições vê-se a importância da qualificação profissional do Auditor, não sendo plausível sua atuação sem um completo domínio das normas, técnicas e procedimentos aplicáveis a cada instituição, bem como, uma questão

fortemente amparada pelo mundo globalizado dos dias atuais: a ética e o zelo profissional são imprescindíveis para a prática da Auditoria.

No Brasil, essa normatização é efetuada pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade). As normas emitidas pelo CFC estabelecem as diretrizes dos trabalhos de auditoria, dos auditores e tudo mais que cerca esta profissão. A Figura 3 demonstra as normas aprovadas pelas resoluções do CFC:

NORMA	FINALIDADE
NBC T 12	Auditoria Interna.
NBC P 3	Normas Profissionais do Auditor Interno.
CEPC	Código de Ética Profissional do Contabilista.
NBC P 1	Normas Profissionais de Auditor Independente.
NBC P 1 – IT – 01	Informações Anuais aos Conselhos Regionais de Contabilidade.
NBC P 1 – IT – 02	Independência e Sigilo.
NBC T 11	Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis – Da Execução da Auditoria.
NBC T 11 – IT – 01	Carta de Responsabilidade da Administração.
NBC T 11 – IT – 02	Papéis de Trabalho e Documentação de Auditoria.
NBC T 11 – IT – 03	Fraude e Erro.
NBC T 11 – IT – 05	Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis
NBC T 11 – IT – 06	Supervisão e Controle da Qualidade.
NBC T 11 – IT – 07	Planejamento da Auditoria.
NBC T 14	Revisão Externa de Qualidade pelos Pares.

**Figura 3 – Resoluções de Auditoria emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.**

As normas vieram satisfazer e regulamentar a profissão do Auditor e o desenvolvimento de todo o processo de auditoria. As exigências do mercado de trabalho têm influenciado diretamente sobre as especializações, sobre os serviços de diversas naturezas prestados, com isso passa a exigir progressos nos procedimentos, por mais diversos que estes venham a ser.

Alberton (2002, p.42) cita que:

além dessas normas, existe a Instrução Normativa nº 308/99 da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito de valores mobiliários, e estabelece os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes.

Na Auditoria Contábil também não foi diferente: os anos passaram e exigiram uma especialização de funções. O progresso do estudo da auditoria fez revelar a necessidade de especificar determinados objetivos mais diretamente ligados aos interesses das empresas. Com isso, a auditoria fragmentou-se em duas áreas, em relação à entidade auditada que, apesar de terem os mesmos princípios passam a atuar de forma variada, assim sendo: a auditoria externa e a auditoria interna.

Existem várias diferenças entre as duas formas de auditoria, algumas de fácil visualização, outras com um grau de entrelaçamento menor. A Figura 4 destaca as principais diferenças entre a auditoria interna e externa:

<b>Auditor Interno</b>	<b>Auditor Externo</b>
É empregado da empresa auditada;	Não tem vínculo empregatício com a empresa auditada;
Menor grau de independência;	Maior grau de independência;
Executa auditoria contábil e operacional;	Executa apenas auditoria contábil;
Os principais objetivos são: <ul style="list-style-type: none"> <li>- verificar se as normas internas estão sendo seguidas;</li> <li>- verificar a necessidade de aprimorar as normas internas vigentes;</li> <li>- verificar a necessidade de novas normas internas;</li> <li>- efetuar auditorias das diversas áreas das demonstrações contábeis.</li> </ul>	O principal objetivo é emitir um parecer ou opinião sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações e as origens e aplicações de recursos da empresa examinada. Também, se essas demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis e se esses princípios foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício social anterior.
Maior volume de testes (tem maior tempo na empresa para executar os serviços de auditoria).	Menor volume de testes, já que o auditor externo está interessado em erros que individualmente ou cumulativamente possam alterar de maneira substancial as informações das demonstrações contábeis.

**Figura 4 – Diferenças entre o Auditor Interno e Externo.**

Fonte: Almeida. (1990, p.5).

As diferenças nasceram por intermédio das próprias necessidades que as empresas encontraram em sua história. Essas indicações fizeram com que a auditoria, objetivasse alcançar paradigmas de controle e apoio à Gestão, fazendo separar seu foco em auditoria interna e externa. A alta administração passou a ver na auditoria uma forma de apoio gerencial e não somente num mero controle da contabilidade da organização. Apesar das diferenças encontradas, muitas são as vezes em que o auditor externo utiliza informações e dados coletados pelo auditor interno e vice-versa.

### 2.3.1 Auditoria Externa

A Auditoria externa ou independente, como também é chamada, é aquela que não possui vínculo com a empresa contratante, apenas presta o serviço contratado, emitindo parecer sem qualquer vínculo com o contratante.

Segundo Almeida (1990, p.49), “é a profissão contábil independente, de elevada capacidade técnica, que examina as demonstrações contábeis da empresa auditada, a fim de lhe conferir confiabilidade para investimentos de futuros aplicadores”.

Stoner & Freeman (1995, p.455), definem auditoria externa como “processo de verificação envolvendo a avaliação independente dos demonstrativos e das contas financeiras”.

A auditoria independente (chamada de "externa") é exercida por firmas independentes da entidade ou profissionais, que são contratados para opinar se as demonstrações contábeis refletem com propriedade a situação patrimonial e os resultados divulgados ao fim do exercício social. Esta atividade é destinada a assegurar aos usuários que as demonstrações contábeis preparadas pelos administradores são confiáveis e estão livres de erros essenciais.

Isso confirma a primeira intenção de que, pelo conhecimento teórico, pela busca prática de soluções, o Contador pode ser o organizador das mudanças exigidas pelas empresas a fim de elevar o resultado de suas ações, principalmente em questões tipicamente complexas como a administração e controle de estoques.

Todo alicerce dos trabalhos de auditoria baseia-se em dados e informações. Estes são buscados por intermédio das demonstrações contábeis da empresa a ser auditada. Não basta

somente possuir uma série de elementos essenciais para o bom desenvolvimento dos trabalhos, também é necessário gerenciar as informações buscadas e recebidas.

O gerenciamento da informação, conforme Beuren (1998, p.64), é, “atualmente, tanto do ponto de vista acadêmico como de sua aplicação no mundo dos negócios, um assunto de maior relevância”.

A informação contábil é amplamente conhecida pelo Contador e, pode-se ir mais além, a Contabilidade é a ciência que detém a informação. Ao introduzir o Contabilista para analisar a amplitude da administração de materiais na empresa, com certeza, as soluções apresentadas poderão ser mais adequadas, valorizando assim a própria empresa, a atuação do grupo gestor, as aplicações e deveres do setor financeiro e, com os resultados alcançados pela melhor gestão, o maior número de investimento ou seja, precisa, o Contador transformar sua principal matéria-prima em um produto final de alta qualidade, porém, com um custo equilibrado.

Com isso, pode-se concluir, segundo mostra Magalhães & Lunkes (2000, p.35): “para que a informação contábil seja útil à ação administrativa e torne-se um instrumento gerencial, é mister a construção de um Sistema de Informação Gerencial. Em outras palavras, é possível fazer Contabilidade Gerencial, dentro de uma empresa, desde que se construa um Sistema de Informação Contábil”.

A importância da qualidade de dados e informações coletadas pela auditoria é extremamente relevante. A informação contábil deve ser explorada como fundamental para o controle, a elaboração e tomada de decisão. O trabalho do auditor externo é muitas vezes facilitado quando a empresa possui um ótimo controle interno de suas diversas atividades e, principalmente, se este controle interno for amparado por uma equipe de auditoria interna capaz de suprir, em muitos casos, o pouco conhecimento das reais atividades desempenhadas pela empresa.

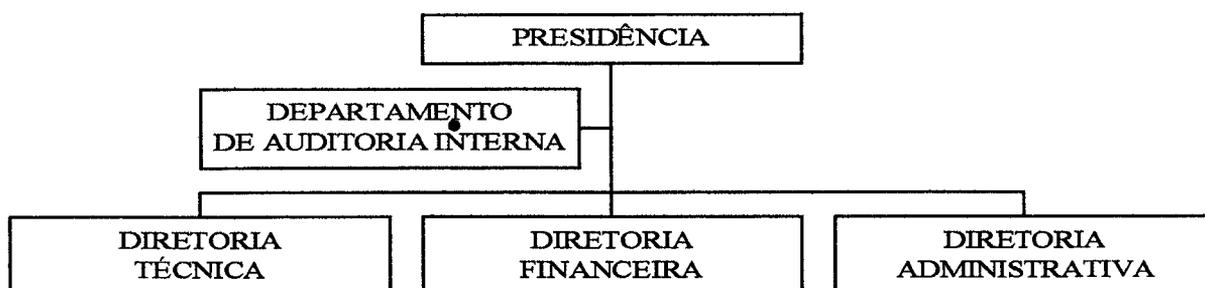
### 2.3.2 Auditoria Interna

A auditoria interna é um dos campos desenvolvidos pela necessidade de um melhor acompanhamento das atividades gerais da empresa, sistemas de controles e apoio à alta administração das empresas.

Os auditores internos, por suas ações, tornam-se essenciais não só perante a administração da organização a que prestam serviços, mas também perante muitos usuários das atividades dessa organização. Esses usuários manifestam sua fé no auditor, individualmente, assim como na profissão de auditor. Suas atitudes devem conduzir-se de modo a justificar essa confiança, não deixando margem de insegurança nos apontamentos apresentados em cada uma das ações requisitadas.

O Auditor interno atua diretamente na empresa. É funcionário da própria empresa que audita. Tem responsabilidade sobre as ações e controles que efetua e conhecimento direto de todas as atividades da empresa, possui maior tempo para conferir e adequar os procedimentos necessários para levantar problemas e soluções.

Está inserido na empresa de modo a verificar as atividades, levantando dados e informações que possam auxiliar a Direção ou Grupo Gestor na tomada de decisão. A importância desta auditoria pode ser verificada em muitas empresas pelo seu organograma, como destaca a Figura 5.



**Figura 5 – Organograma simplificado da atuação da Auditoria Interna.**

Fonte: Almeida (1990, p.5).

Desta forma, a auditoria interna estará permeando todos os setores da empresa, visando com isso, a obtenção de uma melhoria contínua das atividades e uma busca por possíveis pontos de estrangulação do todo o ciclo produtivo e de recursos da organização.

Sendo assim, preconizou-se analisar a participação do Auditor Interno atuando nos sistemas de controle, não como um todo, mas com enfoque específico em relação a estoques. Mesmo partindo da definição de Martins e Alt (2000, p.55), “os sistemas de controle e informações envolvem as operações de manufatura, definições de produtos e processos e integração de sistemas tecnológicos”.

Segundo conceituação das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T-12), a auditoria interna “constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da Entidade”.

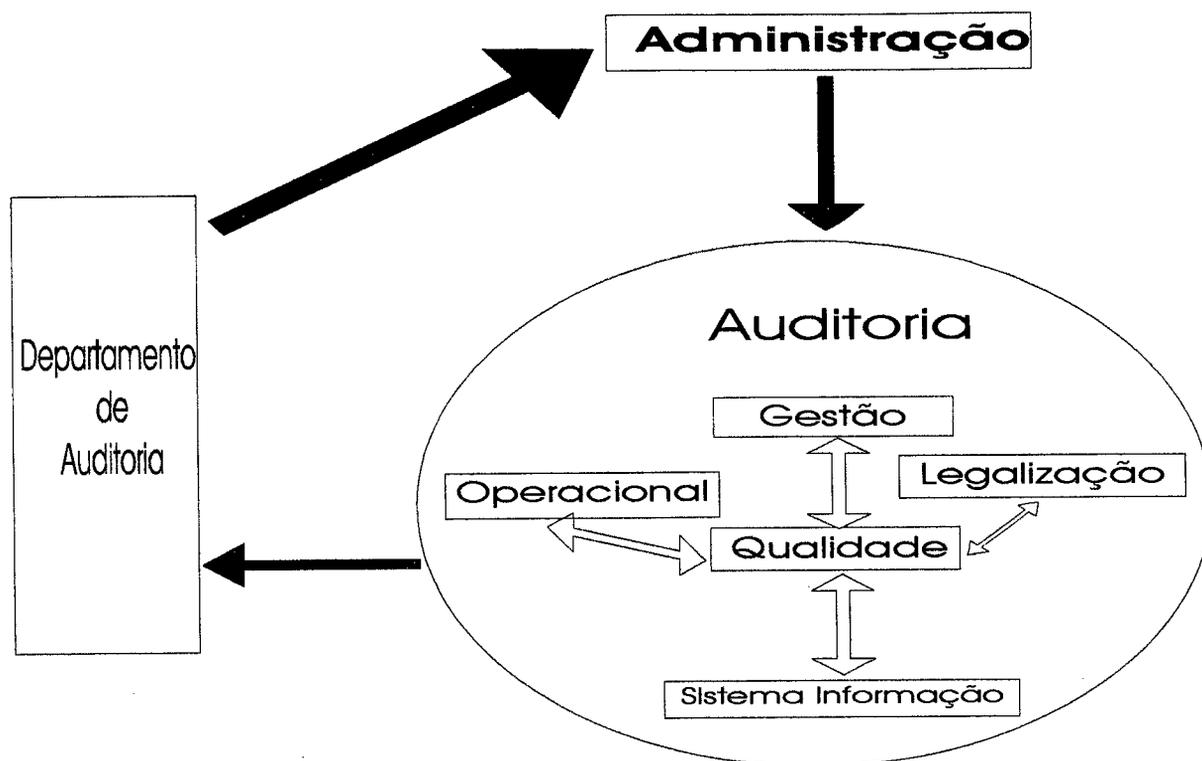
Mello (2002, p.1), conceitua a auditoria interna como:

uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos para as mesmas.

Por sua vez, Stoner & Freeman (1995, p.455), enunciam auditoria interna como aquela “realizada pela organização, para assegurar que seus ativos estão devidamente salvaguardados e que seus registros financeiros são confiáveis”.

Unindo estes conceitos pode-se verificar que a auditoria interna se enquadra perfeitamente na linha de conduta adotada nesta monografia, pois coloca o Contador, atuando como Auditor Interno e dependendo da política da empresa, possa exercer uma auditoria mais ampla e objetiva, voltada para as metas e planejamentos traçados ou mais superficial, atuando nos controles internos sendo, em alguns casos, subordinada ao setor financeiro. Assim têm-se

as funções especializadas, com apoio de tecnologia de ponta, a fim de verificar com exatidão as operações da empresa, com diversos objetivos entre eles, apoiar as tomadas de decisão da empresa, como se vê na Figura 6.



**Figura 6 – Vetores determinantes da atuação da auditoria interna.**

Fonte: Adaptado de Gil (1996).

A Auditoria Interna pretende que a interação dos vetores gestão, operacional, legalização, qualidade e sistema de informação possa gerar os resultados esperados a fim de que estes venham a suprir as exigências para a tomada de decisão da Administração da empresa.

A auditoria interna procurará evidenciar, avaliar e adequar todos os documentos, registros, políticas e normas da empresa, a fim de assessorar a alta administração de modo eficiente e eficaz, em especial, no gerenciamento de materiais.

## 2.4 ADMINISTRAÇÃO DE MATERIAIS

Antes de introduzir um conceito para Administração de Materiais vale revelar o que é a cadeia de suprimentos. Para Arnold (1999, p.23), a cadeia de suprimentos pode ser conhecida como:

- matérias primas: fluem para as empresas fabricantes com base em um sistema de suprimento físico;
- produção: local onde são processadas as matérias primas transformando-as em produtos manufaturados;
- produtos acabados: são distribuídos para os clientes finais por meio de um sistema de distribuição física.

Uma melhor visualização pode ser demonstrada na Figura 7:

SETOR	O QUE FAZ	EM QUE EMPRESAS
Planejamento e Controle da Produção	Programa e controla o processo produtivo	Indústria, comércio e serviços
Importação	Responsabiliza-se pelo processo de importação de mercadorias	Indústria, comércio e serviços
Transporte e distribuição	Entrega produtos aos clientes e materiais à empresa	Indústria e comércio
Compras	Planeja e coordena o processo de aquisição de materiais	Qualquer tipo de empresa
Controle de Estoque	Acompanha e controla o nível de estoque e o investimento financeiro envolvido	Qualquer tipo de empresa
Almoxarifado	Guarda os materiais entregues por fornecedores para uso exclusivo da empresa	Qualquer tipo de empresa

**Figura 7 – Setores que compõem o Sistema de Materiais.**

Fonte: Adaptado de SENAC (1997).

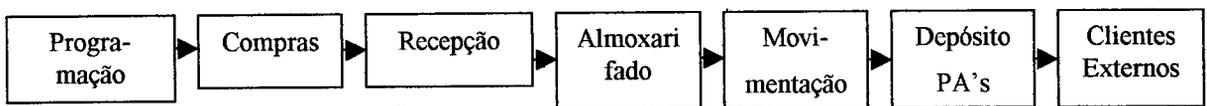
Explorando um pouco mais estes conceitos pode-se verificar a variedade de situações que podem acontecer nos sistemas de materiais das empresas, visto que, a

diversidade de funções deve estar intimamente ligada, a ponto de não ocorrerem dualidade e confronto de idéias e tarefas para cada responsabilidade do setor.

Para tanto os enfoques gerenciais devem estar bastante balizados. Em Martins e Alt (2000, p.50), explica que: “os principais enfoques da administração de materiais serão dirigidos à administração de recursos, sistemas de controle e de informações e processos”.

Para Arnold (1999, p.26), “a administração de materiais é a responsável pelo planejamento e controle do fluxo de materiais, dividindo-se em dois objetivos básicos: maximizar a utilização dos recursos da empresa e fornecer o nível requerido de serviços ao consumidor”.

Outra importante definição é extraída de Chiavenato (1991, p.35), a administração de materiais envolve “a totalidade dos fluxos de materiais, compras, recepção, armazenamento no almoxarifado, movimentação de materiais, transporte interno, armazenamento no depósito de produtos acabados (PA’s), até a sua saída com direção ao cliente”. Este direcionamento pode ser verificado na Figura 8:



**Figura 8 – Fluxograma da Administração de Materiais.**

Fonte: Adaptado de Chiavenato (1991).

Analisando a Figura 8, verifica-se que a administração de materiais consiste, de maneira bastante simples em ter os materiais necessários na quantidade certa, no local certo e no tempo certo à disposição dos órgãos que compõem o processo produtivo da empresa.

A Administração de Materiais é um campo promissor para os profissionais porque surge da necessidade das empresas em reduzir custos e otimizar a logística dos materiais, sejam eles quais forem, mas esta necessidade é cada vez maior devido à própria globalização, que encurta distâncias e obriga as empresas a uma constante evolução.

Os profissionais atuantes nesta área sofrem constantemente com uma constatação

frequente: não se consegue nada de graça em administração de materiais, um objetivo alcançado traz um novo sacrifício como pode ser visto na Figura 9.

<b>Objetivo Principal</b>	<b>Objetivos adversamente afetados</b>
Preços baixos para itens adquiridos	Alto giro de estoques, baixo custo de aquisição, continuidade de fornecimento, consistência de qualidade, boas relações com fornecedores.
Alto giro de estoques	Baixo custo de aquisição e manutenção, preços baixos para itens comprados, baixos custos de mão-de-obra, continuidade de fornecimento.
Baixo custo de aquisição e posse	Baixos custos de materiais comprados, alto giro de estoques, bons cadastros.
Continuidade do fornecimento	Baixos preços de materiais comprados, consistência de qualidade, boas relações com fornecedores, alto giro de estoques.
Consistência de qualidade	Baixos preços de materiais comprados, continuidade de fornecimento, boas relações com fornecedores, baixo custo de aquisição, alto giro de estoques.
Baixos custos de mão-de-obra	A concentração nesse objetivo pode prejudicar diretamente a realização de todos os demais.
Boas relações com fornecedores	Baixos preços de materiais comprados, alto giro de estoques, continuidade de fornecimento, consistência de fornecimento, consistência de qualidade.
Aperfeiçoamento do pessoal	Baixos custos de mão-de-obra.
Bons cadastros	Baixos custos de aquisição, baixos custos de mão-de-obra.

**Figura 9 – Interdependência e áreas potencialmente de conflito entre objetivos principais da gerência de materiais.**

Fonte: Ammer (1979).

O confronto entre a necessidade de alcançar os objetivos principais e o resultado alcançado, que pode gerar novos problemas para administrar, é um dos dilemas que deve ser enfrentado pela administração de materiais porque é nestes confrontos que se busca a solução para os melhores desempenhos e, para que isto aconteça, a qualificação das funções e dos profissionais responsáveis por estas é indispensável.

Estas necessidades fazem as empresas procurarem profissionais cada vez mais competentes, pois precisam que os resultados apresentados sejam corretos e possibilitem que as tomadas de decisão sejam eficientes e, com isto, obtenham rendimentos.

É neste contexto que se encaixa o Contador que, atuando de forma efetiva e eficiente tem, devido ao seu conhecimento teórico, capacidade de coletar na prática, de forma positiva,

os dados apresentados pelos gerentes de materiais e auxiliar o grupo gestor nas decisões importantes para a empresa.

Alguns aspectos são fundamentais e indispensáveis para que o Contador possa ter uma análise privilegiada de todo o processo da administração de materiais. Ele deve conhecer desde o setor de compras, passando pelo chão de fábrica (tratando-se de uma indústria), setor financeiro, setor de vendas e marketing e o próprio grupo gestor.

Para que o Contador exerça de maneira eficiente e eficaz a função do Auditor Interno, na área de materiais, precisa conhecer os processos das áreas de compras, almoxarifado e financeiro.

#### **2.4.1 Compras**

A área de compras tem por finalidade suprir as necessidades de materiais ou serviços, planejá-las quantitativamente e satisfazê-las no momento certo com as quantidades necessárias, devido aos processos informatizados e interligados, verificando se recebeu efetivamente o que foi comprado e providenciar armazenamento.

No processo de fabricação, antes de se dar início à primeira operação, os materiais e insumos gerais devem estar disponíveis, mantendo-se, com certo grau de certeza, a continuidade de seu abastecimento para atender as necessidades ao longo do período. Logo, a quantidade dos materiais e a sua qualidade devem ser compatíveis com o processo produtivo.

Para manter um volume de vendas e um perfil competitivo no mercado e, conseqüentemente, gerar lucros satisfatórios, é preciso minimizar os custos continuamente. O

principal ponto de minimização deve ser em relação aos materiais utilizados, já que se referem a uma parcela considerável na estrutura do custo total.

É neste ponto que o departamento de compras exerce um papel fundamental. A obrigatoriedade da minimização de custos gerou um avanço nas últimas décadas, inicialmente puxado pelo sistema de compras americano, conforme cita Jameson apud Berlinck (1963, p.195), “o sistema americano de compras foi o primeiro a requerer mudanças, pois o que se via, até a criação da Comissão Central de Compras do governo Americano, era um completo desperdício financeiro”.

Os objetivos básicos de um departamento de compras são, segundo Heinritz & Farrel (1988):

- obter um fluxo contínuo de suprimentos a fim de atender aos programas de produção;
- coordenar esse fluxo de maneira que seja aplicado um mínimo de investimento que afete a operacionalidade da empresa;
- comprar materiais e insumos aos menores preços, obedecendo a padrões de quantidade e qualidade definidos;
- procurar sempre dentro de uma negociação justa e honesta as melhores condições para a empresa, principalmente em condições de pagamento.

Um dos parâmetros importantes para o bom funcionamento da seção de compras é a previsão das necessidades de suprimentos. Nunca é demais insistir na informação das quantidades, qualidades e prazos que são necessários para a empresa operar. São estas informações que fornecem os meios eficientes para o comprador executar o seu trabalho, devendo Compras e Produção dispor do tempo necessário para negociar, fabricar e entregar os produtos solicitados.

Com os preços de venda tão competitivos, os resultados da empresa deverão vir do aumento da produtividade, da melhor gestão de material e de compras mais econômicas.

Nos dias atuais, a necessidade de se comprar cada vez melhor é enfatizada por todos os empresários juntamente com as necessidades de estocar em níveis adequados e de racionalizar o processo produtivo.

Existem certos mandamentos que definem como comprar bem e que incluem a verificação dos prazos, preços, qualidade e volume. No entanto, manter-se bem relacionado com o fornecedor, antevendo eventuais problemas que possam prejudicar a empresa no cumprimento de suas metas de produção é, talvez, o mais importante na época de escassez e altos preços.

A potencialidade do fornecedor deve ser verificada, assim como suas instalações e seus produtos. O seu balanço deve ser cuidadosamente analisado. Com um cadastro atualizado e completo de fornecedores e com cotações de preços feitos semestralmente muitos problemas serão evitados. A imagem do departamento de compras evoluiu conforme as necessidades da empresa. Se antes não havia um controle específico, hoje as tendências obrigam as empresas a terem departamentos de compras bastante eficazes.

Para se ter uma idéia da necessidade e importância de organização, administração e responsabilidade do setor de compras das empresas, independente do porte da empresa, faz-se um compêndio de autores consagrados como: Slack (1997), Heinritz & Farrel (1988), Ammer (1979), Arnold (1999) e Araújo (1980), que enumeram vários fatores entre os princípios básicos da organização de compras, que constituem-se de normas fundamentais assim consideradas:

- 
- autoridade para compra;
- registro de compras;
- registro de preços;

- registro de estoques e consumo;
- registro de fornecedores;
- arquivos e especificações;
- arquivos e catálogos.

Completando a organização, pode-se incluir como atividades típicas da seção de compras, os itens e ações definidas na figura 10.

ITEM	AÇÕES
Pesquisa de Fornecedores	<ul style="list-style-type: none"> <li>- estudo de mercado;</li> <li>- estudo de materiais;</li> <li>- análise de custos;</li> <li>- investigação das fontes de fornecimento;</li> <li>- inspeção das fábricas dos fornecedores;</li> <li>- desenvolvimento de fontes de fornecimento;</li> <li>- desenvolvimento de fontes de materiais alternativos.</li> </ul>
Aquisição	<ul style="list-style-type: none"> <li>- conferência de requisições;</li> <li>- análise das cotações;</li> <li>- decidir entre comprar por meios de contratos ou no mercado aberto;</li> <li>- entrevistar vendedores;</li> <li>- negociar contratos;</li> <li>- efetuar as encomendas de compras;</li> <li>- acompanhar o recebimento de materiais.</li> </ul>
Administração	<ul style="list-style-type: none"> <li>- manutenção de estoques mínimos;</li> <li>- transferências de materiais;</li> <li>- evitar excessos e obsolescência de estoque;</li> <li>- padronizar o que for possível.</li> </ul>
Diversos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- fazer estimativa de custo;</li> <li>- dispor de dados sobre materiais desnecessários, obsoletos ou excedentes;</li> <li>- cuidar das relações comerciais recíprocas.</li> </ul>

**Figura 10 – Atividades típicas do setor de compras.**

Fonte: Adaptado de Slack (1997), Heinritz & Farrel (1988), Ammer (1979), Arnold (1999) e Araújo (1980).

Quanto à organização, sistematização e funcionamento do setor de compras se faz necessário ressaltar a importância deste para um bom funcionamento de todo o complexo produtivo da empresa, visto que é onde inicia-se o processo produtivo e, qualquer falha ou anomalia criada neste setor poderá influenciar negativamente toda atividade empresarial.

Além das atividades acima citadas, outras responsabilidades poderão ser partilhadas com outros setores:

- determinação do que fabricar ou comprar;
- padronização e simplificação;
- especificações e substituições de materiais;
- testes comparativos;
- controle de estoques;
- seleção de equipamentos de produção;
- programas de produção dependentes da disponibilidade de materiais.

O volume de operações de compras, dependendo do empreendimento, pode alcançar quantidades apreciáveis e, neste caso, é preciso saber se todas as compras devem ser feitas em um ponto centralizado ou estabelecer-se em seções de compras separadas para cada fábrica ou divisão operacional.

Para Heinritz & Farrel (1988, p.121) existem variadas razões para estabelecer a descentralização das compras, as quais podem ser assim resumidas:

- distância geográfica;
- tempo necessário para a aquisição de materiais;
- facilidade de diálogo;
- a centralização completa das compras apresenta a vantagem de negociar maiores quantidades de materiais;
- homogeneidade da qualidade dos materiais adquiridos e controle de materiais e estoques.

A pesquisa é o elemento básico para a operação da seção de compras. Mais do que nunca, a função compras requer procura sistemática e análise dos fatos a fim de inteirar-se dos

novos desenvolvimentos e das técnicas crescentes, bem como da estrutura econômica dos fornecedores com os quais a empresa negocia.

A função principal da pesquisa de compras é suprir com informações e orientação analítica os departamentos interessados. O campo da pesquisa de compras pode ser dividido em áreas distintas, onde se aplicam essas atividades.

Após a aquisição dos materiais pelo departamento de compras, outro setor entra no circuito da administração de materiais: o almoxarifado. Sem menor importância, também sofreu muitas mudanças com os constantes avanços dos controles de custos e necessidade de administrar recursos escassos.

#### **2.4.2 Almoxarifado e Estoques**

O termo estoque tem um alcance muito elástico e representativo. Aqui será utilizado além deste termo, um que abranja toda a movimentação efetuada nos estoques: almoxarifado.

O setor de almoxarifado é responsável pela armazenagem, zelo e condicionamento dos materiais. Para Fernandes (1984, p.127), “a armazenagem de material deve ser feita segundo determinados preceitos e regras básicas, deve ter aspectos internos, externos e peculiaridades de cada almoxarifado”.

Em Araújo (1980, p.99), encontra-se outra e mais positiva definição de almoxarifado como sendo “sinônimo de conservação, de controle, de fiscalização e concatenação de esforços para o êxito de um empreendimento”.

Mais adequado e adaptado para um conceito moderno, é sugerido por Iudicibus

(1995, p.151), que utiliza um outro termo para almoxarifado: estoques. Para Iudícibus, esse é um termo mais completo por se tratar de toda linha de produção, abrangendo qualquer tipo de empresa, seja industrial, comercial ou de serviço, assim:

os estoques representam um dos ativos mais importantes do capital circulante e da posição financeira da maioria das companhias industriais e comerciais. São bens adquiridos ou produzidos pela empresa com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal de suas atividades.

Esta mesma linha de pensamento, defendida por Chiavenato (1991), ao explicar que o estoque constitui todo o sortimento de materiais que a empresa possui e utiliza no processo de seus produtos/serviços e representa um meio de investimento de recursos e pode alcançar uma respeitável parcela dos ativos totais da empresa.

Já vai longe o tempo em que a idéia de almoxarifado era um velho e grande armazém, geralmente escuro, por muitas vezes mal cuidado e com um grupo funcional de pessoas que apresentavam pouca coisa além de sua honestidade. As mudanças foram grandes e tendem a perpetuar-se até que surjam novos paradigmas.

Devido à necessidade de redução de custos, o almoxarifado foi um dos setores que mais apresentou mudanças. O estoque passou a ser o grande vilão da captação de recursos para a empresa. Passou de grandes galpões, com estrutura bastante travada e obsoleta para modernas instalações, informatizadas, com uma elevada rotatividade de materiais que precisa ser ágil e dinâmica.

Devido à grande variedade de produtos, principalmente em se tratando de indústrias, pode surgir a necessidade de se dividir o almoxarifado em vários almoxarifados menores ou sub-almoxarifados, tendo uma vida própria, dependendo exclusivamente do tipo de material acondicionado, fornecendo desde matérias primas, produtos semi-acabados, produtos em trânsito, até produtos finais ou seja, deve se ter o completo conhecimento da gestão de estoques.

Utilizando os conceitos anteriormente citados, vê-se a necessidade de uma gestão de estoques eficaz. Os estoques representam, em qualquer empresa, componente extremamente significativo, seja no aspecto econômico-financeiro ou operacional. Muitas das empresas estão com seus níveis de estoque descontrolados, onerando incisivamente os seus recursos.

Em se tratando de uma atividade intermediária, vital para o processo industrial e comercial, o gerenciamento de estoques sofreu forte impacto de mudanças nas últimas décadas, tendo que adequar-se e estruturar-se convenientemente para a nova realidade. Viana (2000, p.108), apresenta esta realidade: “durante os últimos anos, desenvolveram-se e acumularam-se experiências em grande variedade de situações, por meio de técnicas especiais, como programação linear, teoria das filas, técnicas de simulação e outras, as quais têm sido de considerável ajuda na resolução de problemas que afligem o gerenciamento de estoques”.

Vale enriquecer o exposto com a demonstração da Figura 11.



**Figura 11 – Principais atividades de gestão de estoques.**

Fonte: Viana (2000, p.108).

Para alcançar essa organização na gestão de materiais dentro dos almoxarifados, vale ressaltar a necessidade de minimizar custos e maximizar o atendimento a seus clientes internos ou externos que estão entre as prioridades do almoxarifado, com isso, as operações destes devem buscar a eficiência e a eficácia. Assim, Arnold (1999, p.28) enfatiza algumas tarefas essenciais que devem ser perseguidas:

como oferecer um atendimento pontual aos clientes, manter um controle dos itens, de modo que eles possam ser encontrados pronta e corretamente, minimizar o esforço físico total e, conseqüentemente, o custo de transporte dos produtos para dentro e fora do depósito e fornecer elos de comunicação com os clientes.

A imagem da empresa em proporcionar aos clientes uma qualidade dos produtos que oferta, revolucionou todo o mecanismo de produção, armazenagem e distribuição, fez com que isto modificasse também o pensamento dos departamentos internos e, as tarefas do almoxarifado passaram pelo processo de transformação citado por Arnold (1999).

Voltando a escrever sobre custos, outro aspecto bastante importante relacionado aos estoques é o efetivo controle quantitativo e financeiro que deve haver em todos os seus produtos, necessitando para isso controles que visem levar a erros ínfimos.

Após a compra e recebimento pelo almoxarifado, outro departamento surge para efetuar a devida quitação desta despesa contraída para suprir a linha de produção da empresa: o departamento financeiro. Claramente, não é somente isto que faz acionar esse setor da empresa. Também uma série de funções e tarefas devem ser respondidas pelo setor financeiro, além de relatórios e projeções diversas geradas para a alta administração.

## 2.5.2 Financeiro

A área de finanças está diretamente relacionada com a vida de todas as pessoas, empresas e demais organizações. Por tratar-se de uma área ampla, complexa e dinâmica é freqüentemente estudada e ganha destaque na tomada de decisão das empresas.

Gitman (1997, p.4) define administração de finanças como:

A arte e a ciência de administrar fundos. Praticamente todos os indivíduos e organizações obtêm receitas ou levantam fundos, gastam ou investem. Finanças ocupam-se do processo, instituições, mercados e instrumentos envolvidos na transferência de fundos entre pessoas, empresas e governo.

A grande maioria das empresas que apresentam um correto resultado financeiro, exibindo a saúde de suas finanças, possui uma boa administração financeira que, para Zdanowicz (2000), “centraliza-se na captação, aplicação dos recursos necessários e na distribuição eficiente dos mesmos, para que a mesma possa operar de acordo com os objetivos e as metas a que se propõe a sua cúpula diretiva”.

Para Sanvicente (1993), a preocupação da administração financeira da empresa está delimitada em dois pontos principais:

- a obtenção de recursos monetários para que a empresa desenvolva as suas atividades correntes e expanda a sua escala de operações;
- a análise da eficiência com a qual os recursos obtidos são utilizados pelos diversos setores e nas várias áreas de atuação da empresa.

O Setor financeiro deve ser, sem dúvida, bem controlado e coordenado para avaliar

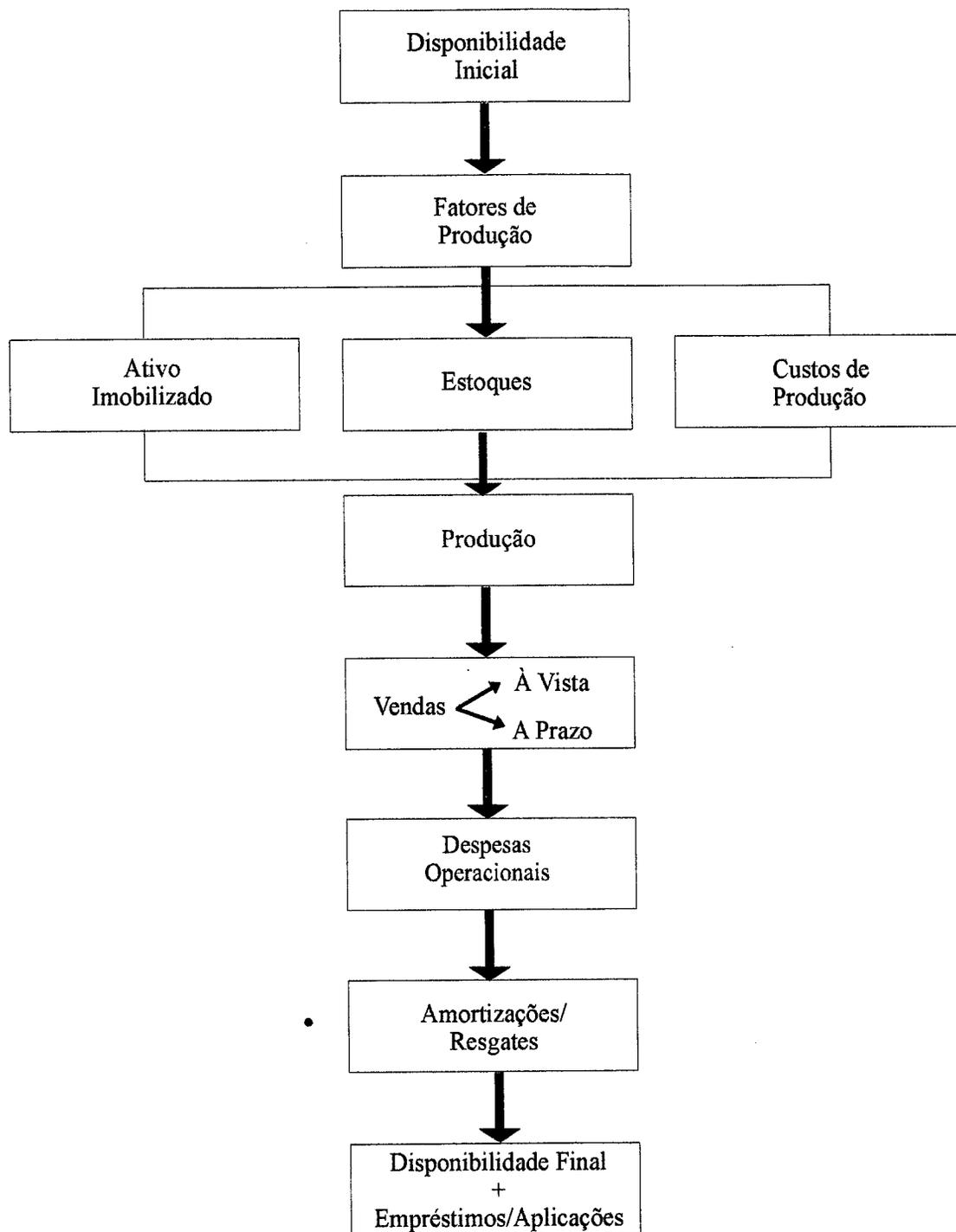
todos os processos da empresa. Possuir as respostas para a alta administração e promover, com isenção, as atividades que lhe são pertinentes.

A preocupação em manter uma estabilidade financeira é referendada novamente. O setor financeiro é responsável pelo controle efetivo das finanças da empresa. Zdanowicz (2000, p.189) explica que “todo administrador financeiro deve ter a preocupação com a determinação do nível de caixa desejado, captando ou aplicando excedentes, visando um retorno adequado e seguro”.

A este setor compete coordenar o fluxo de caixa da empresa valorizando e exigindo dos demais setores, que monitorem custos e gastos em excesso. Assim sendo, o retorno de capital será mais facilmente alcançado. Para Zdanowicz (2000, p.40), o fluxo de caixa é “o conjunto de ingressos e desembolsos de numerário ao longo de um período projetado. O fluxo de caixa consiste na representação dinâmica da situação financeira de uma empresa, considerando todas as fontes de recursos e todas as aplicações em itens do ativo”.

A utilização correta do fluxo de caixa financeiro faz com que as empresas possam ter um melhor e mais sadio gerenciamento pois a administração da mesma poderá tomar as decisões baseadas em fatos e dados próximos da real situação em que se encontra e não em meras suposições, por experiências anteriores ou mesmo na tentativa de um acerto aleatório.

O fluxo de caixa pode ser representado conforme a Figura 12.



**Figura 12 – Linhas gerais de um fluxo financeiro de uma Organização.**

Fonte: Zdanowicz (2000, p.21).

Analisando a Figura 12, vê-se a dimensão do fluxo financeiro desde seu início com as disponibilidades iniciais, passando pelos processos de compra, armazenagem, produção, vendas até a disponibilidade final de caixa, a qual poderá incorrer em aplicação ou empréstimo financeiro.

Pensando desta maneira tem-se que uma correta e perfeita integração entre os setores

de compras, vendas, almoxarifado e financeiro é extremamente fundamental, não restando outra forma que não seja a universalização e congruência de funções e objetivos para a empresa.

### 3. ESTOQUES

Este capítulo da monografia visa aprofundar um pouco mais alguns conceitos que, necessariamente, os Auditores precisam conhecer para realizar seu trabalho de maneira a obterem os melhores resultados, ou seja, compreendendo o funcionamento da empresa em que exercerá a sua função, o auditor terá informações de vital importância para a tomada de decisão gerencial.

#### 3.1 MÉTODOS DE CONTROLE

Com a implementação das tecnologias de controle interno empresarial: Just In Time (JIT), Kanban, Kaizen, MRP (Material Requirements Plan – Planejamento das necessidades materiais) entre outras, a função dos estoques passou a ser identificada com ainda maior preocupação. Considerando que as quantidades irregulares ou mal distribuídas geram um custo desnecessário para as finanças das empresas, seu controle passa a ser mais efetivo, e é preciso, para Silva Junior (2000, p.79), “consideramos os estoques nas companhias a principal área de geração de receitas e, portanto, estreitamente ligados à principal atividade da companhia”.

Ressalta-se a importância das tecnologias de controle anteriormente citadas em um adendo especial nesta monografia, de forma simplificada e conceitual.

a) Kanban

Kanban é uma palavra de origem japonesa que significa cartão. O método Kanban é uma das técnicas usadas para atingir a meta do JIT. Segundo Dias (1995, p.148), “a orientação da técnica do Kanban é no sentido de se reduzir os tempos de partida da máquina e os tamanhos dos lotes e produzir apenas as quantidades necessárias à alimentação da demanda”.

Para o Instituto Brasileiro de Consultores de Organização, o Kanban é uma “metodologia de programação de compras, de produção e de controle de estoques extremamente precisa e ao mesmo tempo barata, que se utiliza de cartões que permitem o controle visual da posição de estoque de qualquer item, a qualquer momento”.

Um dos objetivos da técnica Kanban é puxar a produção interna ou o fornecimento externo, demonstrando os benefícios que a técnica propicia em termos de redução dos estoques, sincronismo de produção e nível de atendimento ao cliente;

#### b) Just In Time – JIT

O Just In Time surgiu no Japão, sendo uma derivação do sistema Kanban. Gitman (1997, p.720), define como “sistema de administração que minimiza o investimento em estoques através do recebimento dos insumos de produção no exato momento em que são requeridos na produção”.

O JIT tem por objetivo a eficiência na produção. Os estoques servem como meio para a concretização dos recursos. Tem como princípios básicos: qualidade, velocidade, confiabilidade, flexibilidade e compromisso.

Ching (1999), denota que o JIT é uma atividade de valor agregado para a organização à medida que: identifica e ataca os problemas fundamentais e gargalos, elimina perdas e desperdícios, elimina processos complexos e ultrapassados e implementa sistemas e procedimentos.

### c) Kaizen

Kaizen é o termo japonês para melhoria contínua, gradual, interminável, fazer melhor pequenas coisas, definir e alcançar padrões cada vez mais elevados. Kaplan & Cooper (1998, p.71), explicam que kaizen é a “melhoria contínua aplicada à redução de custos no estágio de produção da vida de um produto”.

### d) Classificação ABC

Dias (1995, p.85) cita que “a curva ABC é um importante instrumento para o administrador; ela permite identificar aqueles itens que justificam atenção e tratamento adequados quanto à sua administração”.

Ching (1999, p.47), define ABC como “método mais antigo e conhecido e ainda aplicado em muitas indústrias. A curva ABC baseia-se no raciocínio do Diagrama de Pareto, em que nem todos os itens têm a mesma importância e atenção deve ser dada para os mais significativos”.

Essa curva ABC separa os itens por ordem de importância, que podem ser definidos da seguinte maneira:

- letra A: grupo de itens mais importantes que devem ser tratados com uma atenção bem especial pela administração;
- letra B: grupo de itens em situação intermediária entre as classes A e C;
- letra C: grupo de itens menos importantes que justificam pouca atenção por parte da administração.

### e) Materials requirement planning (Planejamento das necessidades materiais – MRP)

O MRP (Planejamento das necessidades de materiais) é, segundo definição de Gitman (1997, p.720), o sistema de administração de estoques que se “utiliza dos conceitos do LEC (lote econômico de compra) e da informatização para comparar as necessidades de matérias-primas no processo de produção com os saldos disponíveis em estoque, e determinar quando os pedidos deverão ser efetuados para cada item da lista de insumos de cada produto”.

A vantagem do MRP é que ele força a empresa a pensar de uma forma global acerca das necessidades de estoque, para efetuar adequadamente seus planos de produção.

### 3.2 MÉTODOS DE AVALIAÇÃO

A valorização dos estoques torna-se complexa quando a empresa compra ou produz estoques a preços unitários diferentes. Com isso, a alocação de custos é bastante importante na determinação do custo de cada um dos produtos em estoque.

Os métodos mais utilizados são segundo Almeida (1990):

- identificação específica: utilizado principalmente em empresas que trabalham em regime de encomendas, geralmente sua aplicação torna-se inviável economicamente, individualiza os custos de cada unidade;
- UEPS ou LIFO (last-in-first-out): as quantidades em estoque são valorizadas pelos primeiros custos unitários e as que saem pelos últimos custos unitários;
- PEPS ou FIFO (first-in-first-out): as quantidades que ficam em estoque são valorizadas pelos últimos custos unitários enquanto as que saem, pelos primeiros custos unitários;
- Custo médio: todas as quantidades que entram ou saem do estoque são

valorizadas pelo custo médio de aquisição ou fabricação.

### 3.3 CONTROLES INTERNOS

Controle é definido por Jucius & Schlender (1971, p.127), como “a função administrativa de restringir e regular vários fatores, de modo que as obras e projetos sejam completados pela maneira por que foram planejados, organizados e dirigidos. Isto equivale a verificar que cada pessoa faz a coisa certa, no lugar certo, e com os recursos certos”.

Para alcançar e identificar um controle preciso das atividades nos estoques das empresas é essencial aprofundar um pouco mais esse conceito e conhecer os controles internos da organização. Efetivamente, os controles internos são necessários para averiguar a veracidade e exatidão dos dados contábeis como se vê Silva Junior (2000, p.73), baseado na conceituação do Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados:

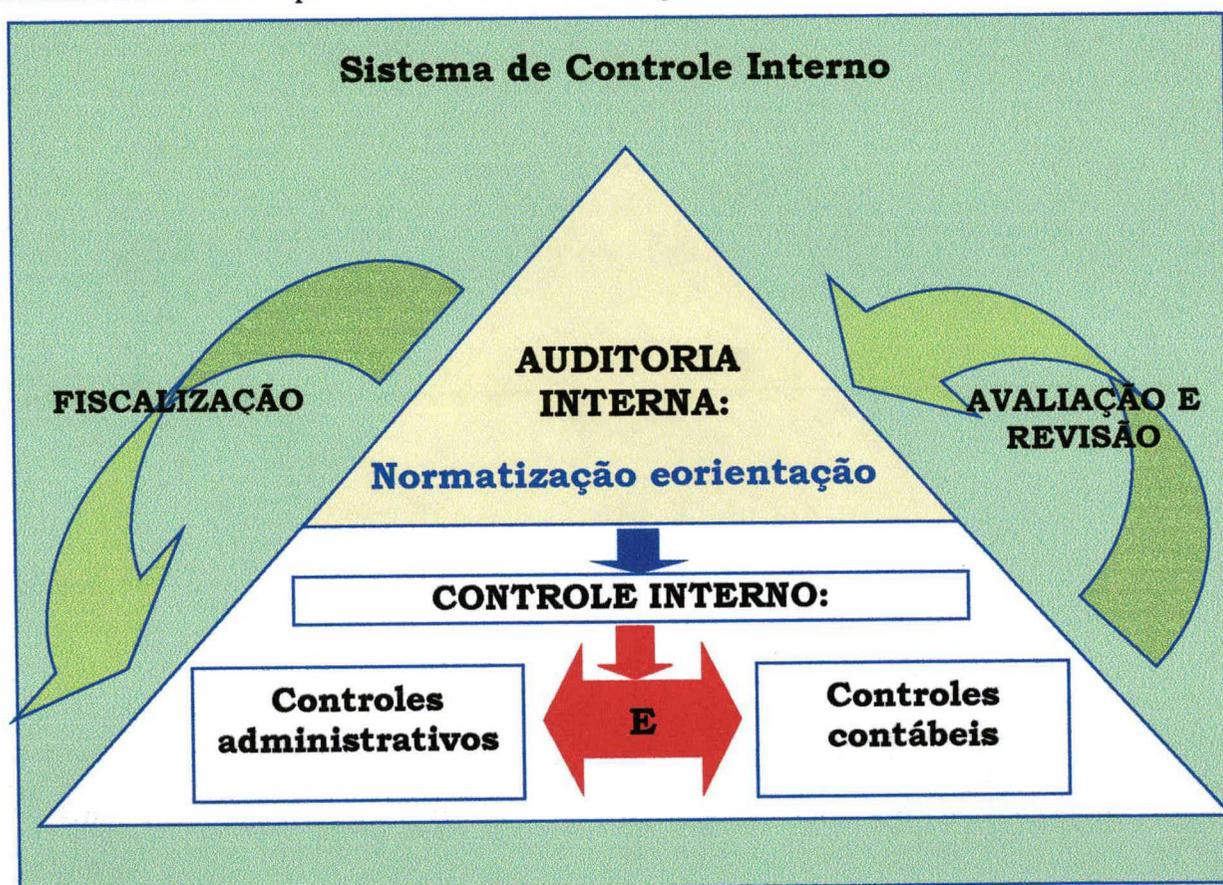
O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência das operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas.

Outra definição para controle interno encontra-se em Neves, como:

Todo o sistema de controles financeiros e de qualquer natureza do órgão ou entidade, incluindo a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna, estabelecidos segundo os objetivos que se pretende alcançar, que contribuem para uma administração mais econômica, eficiente e eficaz, garantindo, assim, a observância das políticas determinadas pela administração, salvaguardando bens e recursos, assegurando a fidedignidade e integridade dos registros contábeis e produzindo informações financeiras e gerenciais confiáveis e tempestivas.

Sem dúvida alguma se vê a necessidade de controles internos bem definidos que possam servir de dados iniciais para um completo domínio das operações das organizações, que possam idealizar e ajudar na tomada de decisão. Estes controles melhoraram com o auxílio da informatização, passaram a ser mais eficazes. Trouxeram benefícios quanto à qualidade e quantidade de dados para a análise da auditoria e da própria contabilidade.

A caracterização do sistema de controle, seu funcionamento com a adoção de normas específicas da Contabilidade e Administração, interligadas por intermédio dos sistemas informatizados podem ser visualizadas na Figura 13.



**Figura 13 – Pirâmide do Sistema de Controle Interno.**

Fonte: Neves (2002).

Este fluxo de informações evidencia as relações entre os diversos setores da empresa. Vê-se a troca de informações e dados entre a Contabilidade e a Administração norteadas pelos controles internos estabelecidos e normatizados, sendo a Auditoria Interna responsável pela avaliação, revisão e fiscalização das unidades.

Como os controles internos visam melhorar todo o funcionamento da empresa, estes procedimentos devem ter algumas características básicas para alcançar os objetivos, como se vê na Figura 14:

CARACTERÍSTICAS	EXECUÇÃO
Utilidade	O sistema deve produzir dados oportunos e relevantes para as tomadas de decisões pela administração e pelo pessoal das operações;
Econômico	Todos os componentes do sistema, relatórios, controles, máquinas etc. devem trazer benefícios que, pelo menos equivalem a seu custo;
Confiável	Os dados produzidos pelo sistema devem ser exatos, e o sistema em si mesmo deve ser capaz de funcionar eficazmente;
Simples	O sistema deve ser simples o bastante para que sua estrutura e suas operações sejam fáceis de entender e seus procedimentos sejam executados facilmente;
Flexível	O sistema deve ser suficientemente flexível para funcionar igualmente bem em épocas de acúmulo de trabalho e de atividades normais.

**Figura 14 – Características dos Sistemas de Controles Internos.**

Fonte: Adaptado de Santanna (1999).

Considerando as características apresentadas na Figura 14, vê-se a importância de bem definir os controles internos pois eles fazem com que sejam alcançados, os dados e as informações, de maneira mais abrangente e objetiva.

### 3.4 AUDITORIA DE ESTOQUES

Pelos diversos aspectos tratados até aqui, fica evidente a importância de se ter um controle efetivo dos estoques da empresa pois representam custos acumulados, sendo os ativos circulantes com menor liquidez corrente.

Desta forma, Silva Junior (2000, p.140), conceitua que os estoques representam:

bens tangíveis adquiridos pela empresa (ou entidade) e a ela pertencentes (ainda que de posse de terceiros), para desenvolvimento das atividades típicas de comércio. Abrangem mercadorias para revenda ou uso e as

matérias-primas e materiais utilizáveis na fabricação de produtos para revenda.

Confirmando o enunciado de Silva Junior, Sá (1977, p.76), defende que os estoques representam “o instrumento circulante fundamental e a base da atuação operacional, como veículos diretos do resultado, destinados a serem vendidos em seu estado natural ou modificados”.

Uma das formas que se pode conhecer os estoques da empresa é fazer um diagnóstico apurado e completo da organização que torna-se necessário para o conhecimento pleno das suas atividades e, em seguida, com o resultado deste diagnóstico fazer um planejamento a pequeno, médio e longo prazo, tendo sempre em vista o mapeamento dos principais objetivos traçados pela empresa.

Para a verificação dos controles internos da empresa, bem como sua aplicabilidade e funcionalidade, a auditoria de estoques busca evidenciar os possíveis desequilíbrios entre a teoria e a realidade dos fatos e verificar a veracidade das informações e relatórios com base em amostragens.

Os controles internos da empresa aplicados nos estoques visam reduzir as margens de risco e garantir a verdade na expressão de valores em todo o curso dos bens. Para tanto, os estoques estão sujeitos, segundo Sá (1977, p.82), as seguintes naturezas de giro:

- a) obsolescência;
- b) deterioração;
- c) envelhecimento;
- d) excessos;
- e) perdas;
- f) desatualização;
- g) extravios;

- h) furtos e fraudes;
- i) alterações etc.

Esta natureza dos estoques revela a indispensável importância de efetuar um controle interno eficaz para a valorização deste fragmento do ativo circulante da empresa e detectar possíveis pontos de estrangulamento seja operacional ou material.

O monitoramento de estoques deve ser constante, não somente para fins contábeis ou de auditoria mas também para fins gerenciais. Com o intuito de satisfazer a evidenciação dos fatos, a auditoria de estoques traça alguns objetivos, os quais se podem verificar em Silva Junior (2000, p.110-141), Almeida (1990, p.141) e Sá (1977, p.85-88):

- a) os estoques são fisicamente existentes;
- b) decorrem de transações autênticas, conhecidas e aprovadas, referentes a matérias-primas, materiais, produtos ou mercadorias adquiridos ou fabricados pela empresa;
- c) seus custos foram corretamente apurados;
- d) encontram-se integralmente contabilizados, no período contábil certo;
- e) estão devidamente avaliados;
- f) estão adequadamente apresentados e divulgados nas demonstrações contábeis;
- g) é conveniente o exame de todo processo ligado a materiais desde sua compra, recebimento, estocagem e distribuição.

A observação constante destes objetivos visa estabelecer um resultado mais efetivo para a organização visto que, em muitas empresas, como já citado, os estoques possuem significativo valor nos demonstrativos contábeis e em todo ativo da empresa.

Uma das maneiras que a auditoria pode utilizar para verificar os controles internos da empresa nos estoques é o inventário físico. Para Almeida (1990, p.147), o inventário

representa “um procedimento de controle que visa apurar as responsabilidades das pessoas que custodiam bens da empresa, é executado pela contagem física dos bens e confronto do resultado com os registros de estoques”.

Logicamente se um dos objetivos é apurar as responsabilidades de quem custodia os bens da empresa, este inventário não deve ser realizado com a participação direta do profissional responsável dos estoques. Muitas vezes as empresas realizam inventários ao final ou próximo do final de ano enquanto outras inventariam mensalmente, tudo depende do tamanho, da rotatividade e dos controles internos que a empresa possui.

Alguns objetivos que a auditoria deve evidenciar na avaliação de inventários são demonstrados por Silva Junior (2000, p.115), e pode-se ver na Figura 15.

OBJETIVOS	AVALIAÇÃO
Preços	a avaliação foi feita de acordo com os princípios fundamentais de Contabilidade?
Realização	as vendas subseqüentes produzirão lucro?
possibilidade de venda	as mercadorias obsoletas, excessivas ou defeituosas foram incluídas a preços razoáveis?
exatidão aritmética	os inventários foram compilados corretamente?
alteração ou continuidade de procedimentos	os inventários foram levantados e avaliados em bases semelhantes às dos ano anteriores?

**Figura 15 – Objetivos da Auditoria na Avaliação de Inventários.**

Fonte: Adaptado de Silva Junior (2000).

Perseguindo esses objetivos, a auditoria tende a minimizar as possíveis diferenças nos inventários físicos de estoques e com isso melhorar os resultados através de um parecer coeso com a realidade da empresa.

### 3.5 O AUDITOR NO APOIO GERENCIAL

A fim de solidificar este trabalho monográfico com os objetivos traçados vale ressaltar os pontos que o tornam relevantes para sua confirmação.

A área de materiais ganhou muita importância nas empresas situadas no Brasil após a estabilização econômica com a adoção do Plano Real, em 1994. Até aquele momento, a inflação galopante fazia com que as empresas procurassem investir em grandes e vultuosos estoques para fugirem da corrida desenfreada de preços. Com isso, o controle era maior em níveis operacionais do que propriamente a acentuada preocupação com o valor elevado dos estoques, a administração de materiais era mera coadjuvante neste processo.

Essa tendência foi-se esvaziando com as mudanças econômicas (a planificação e a estabilização) após o Plano Real, fazendo com que as empresas pensassem nas melhores formas de aplicação dos recursos que por muitas vezes são escassos e têm um custo muito elevado de obtenção.

Nesse cenário, a auditoria ganhou força dando ênfase aos estoques, sugerindo métodos de controle e de verificação, definindo critérios de comparação e posicionamento para que a administração da empresa pudesse evidenciar melhor a decisão a ser tomada.

Essa importância foi relatada por Boucinhas Campos & Claro S/C em CRC-SP (1996):

- alguns estoques nada mais representam que despesas pagas antecipadamente (empresas prestadoras de serviços);
- em outras, representam o ativo mais importante a ser examinado;
- se relevantes ou não, os mesmos objetivos da auditoria são aplicáveis;
- nas empresas industriais, os estoques são importantes porque: a) são itens de maior valor e; b) têm efeito significativo na determinação dos resultados das operações (DRE) e da situação econômica (Balanço Patrimonial).

Pela solidificação da Auditoria como a aplicação de procedimentos técnicos de revisão sobre atividades, informações e fatos econômicos, o auditor ocupa lugar de destaque nos resultados perseguidos pela empresa.

Por intermédio dos procedimentos técnicos aplicados, ele consegue visualizar um conjunto (universo) de resultados e através destes, suprir as necessidades da administração da empresa de alcançar e galgar novos objetivos.

Na gestão de materiais, o auditor auxilia avaliando os critérios internos estabelecidos pela empresa, controlando as variações e buscando conhecer os sistemas para informar à administração, possíveis pontos de estrangulamento (gargalos), bem como instruir sobre os pontos positivos e que podem ser mais bem explorados para um resultado ainda mais expressivo.

Pozo (2001) e Viana (2000) salientam a participação do auditor interno no processo de administração de materiais com elevada importância através dos seguintes aspectos:

- garantir a integridade e dar credibilidade as informações pontuais e quantitativas dos estoques;
- dar velocidade à tomada de decisões corretas;
- minimizar os índices de estoque a níveis ótimos;
- reduzir as perdas da sua empresa;
- aumentar a rentabilidade.

Esses pontos vêm ao encontro à afirmação de Neves (2002, p.2) que demonstra que a Auditoria Interna tem por missão básica, assessorar a Administração no desempenho de suas funções e responsabilidades, através do exame da:

- adequação e eficácia dos controles;
- integridade e confiabilidade das informações e registros;
- integridade e confiabilidade dos sistemas estabelecidos para assegurar a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos e da sua efetiva utilização;
- eficiência, eficácia e economicidade do desempenho e da utilização dos recursos;

dos procedimentos e métodos para salvaguarda dos ativos e a comprovação de sua existência, assim como a exatidão dos ativos e passivos; e compatibilidade das operações e programas com os objetivos, planos e meios de execução estabelecidos.

A qualificação profissional leva os Auditores a perseguirem um aperfeiçoamento constante, as necessidades geradas pelos mercados são fatos que permeiam a atividade profissional e faz que esta busca seja nutrida por experiências diversas, de conhecimentos amplos e distintos em várias áreas de atuação.

Essa constante busca pela excelência, aliada ao reconhecimento profissional, gera motivação para o Auditor haja vista que, este, tendo valorizada sua participação na empresa proporcionará auto-confiança e conseqüentemente, suprirá suas necessidades individuais e assim os resultados e a satisfação profissional será e estará em perfeita harmonia.

Assim, o Auditor conhecendo os processo e práticas relacionados a gestão de materiais pode auxiliar o Administrador no tomada de decisão.

#### **4. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Esta monografia procurou enaltecer a qualificação profissional do Contador que é capaz de apresentar soluções para as empresas e, atuando como Auditor Interno nas organizações, ser o profissional engajado nesta tarefa.

Também procurou demonstrar a dificuldade apresentada pela Administração de Materiais visto que, com as constantes necessidades, avanços e, com cada vez menores recursos, a prática buscada passa a ter uma importância jamais exigida anteriormente pois não basta apenas um ou outro setor da empresa atuar de forma organizada e dinâmica: todos têm que colaborar.

A atuação do Contador abrange exatamente essa atmosfera. Possui conhecimento técnico, está capacitado a adquirir constante aprimoramento e, conhecendo os objetivos e pormenores da empresa, por estar atuando dentro dela, abre caminho para a consolidação de resultados melhores e mais definitivos.

Algumas sugestões não podem passar despercebidas:

- profissionalizar todos os departamentos da empresa, evidenciando cursos de especialização, entre outros, que possam trazer benefícios futuros, bem como interesse constante dos seus colaboradores;
- procurar sincronizar a atuação dos departamentos: Compras, Almoxarifado, Marketing, Vendas e Financeiro fazendo com que os resultados possam ser alcançados com maior facilidade e determinação;
- identificar e posicionar corretamente os controles internos para que as informações obtidas sejam corretas e sólidas;

- permitir ao Auditor Interno um intenso e abrangente trabalho a fim de que possa identificar possíveis estrangulamentos nos departamentos e funções e assim consiga apoiar o grupo gestor na tomada de decisão;
- falta marketing para os Contabilistas venderem melhor a informação que possuem e não simplesmente, um produto mal-acabado ou até, muitas vezes, com defeitos;
- coragem e audácia para elevar a Contabilidade a uma ciência direcionada ao futuro, conservando o passado porém transformando a qualidade, eficácia e eficiência da informação em algo confiável;
- ética e profissionalismo por parte dos auditores e contadores a fim de que, a concorrência não seja desleal e sim, haja uma consciência de grupo para o fortalecimento e otimização de todos;
- por fim, não esperar que a Auditoria Interna seja, apenas e tão somente, resposta para todos os problemas enfrentados pela empresa, salvaguarda da continuidade da organização e sim, uma função da maior relevância para se obter eficiência e eficácia na condução dos negócios da empresa.

## 5. REFERÊNCIAS

ABNT. NBR 6023 – Informação e Documentação – Referências – Elaboração. Agosto 2002.

\_\_\_\_\_. NBR 10520 - Informação e Documentação – Citações em Documentos – Apresentação. Agosto 2002.

\_\_\_\_\_. NBR 14724 - Informação e Documentação – Trabalhos Acadêmicos – Apresentação. Agosto 2002.

ALBERTON, Luiz. **Uma Contribuição Para a Formação de Auditores Contábeis Independentes na Perspectiva Comportamental**. Florianópolis, 2002. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) Departamento de Engenharia de Produção e Sistemas - UFSC.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

AMMER, Dean S. **Administração de Material**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1979.

ARAÚJO, Jorge Sequeira de. **Administração de Materiais**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1980.

ARNOLD, J. R. Tony. **Administração de Materiais**. São Paulo: Atlas, 1999.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da Informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998.

BUENO, Francisco da Silveira. **Dicionário Escolar da Língua Portuguesa**. 11.ed. Rio de Janeiro: FENAME, 1981.

CHING, Hong Yuh. **Gestão de Estoques na Cadeia de Logística Integrada – Supply Chain**. São Paulo: Atlas, 1999.

CHIAVENATO, Idalberto. **Iniciação à Administração de Materiais**. São Paulo: Makron, McGraw-Hill, 1991.

\_\_\_\_\_, Idalberto. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. 4. ed. São Paulo: Makron, McGraw-Hill, 1993.

CRC-SP – Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. **Curso Básico de Auditoria: Normas e Procedimentos**. São Paulo: Atlas, 1996.

DANTAS, Rubem Alves. **Engenharia de Avaliações: uma introdução à metodologia científica**. São Paulo: Pini, 1998.

DIAS, Marco Aurélio P. **Administração de Materiais**. Edição Compacta. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ELLER, Rosilene. **A influência da Auditoria Interna na Tomada de Decisões**. Revista Brasileira de Contabilidade. São Paulo, n. 128, p. 90-97, 2001.

- FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- FERNANDES, José Carlos de Figueiredo. **Administração de Material: um enfoque sistêmico (teoria e prática)**. 2. ed. Rio de Janeiro: LTC Livros Técnicos e Científicos S.A., 1984.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa**. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira: 1999.
- FERRARI, Alfonso Trujillo. **Metodologia da Ciência**. 3. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Kennedy, 1974.
- FRANCO, Hilário & MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- GIL, Antonio de Loureiro. **Auditoria Operacional e de Gestão: Qualidade da Auditoria**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- GITMAN, Lawrence J. **Princípios de Administração Financeira**. 7. ed. São Paulo: Harbra, 1997.
- GONÇALVES, Paulo Sérgio & SCHWEMBER, Enrique. **Administração de Estoques: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Interciência, 1979.
- GUIMARÃES, Rafaela dos Santos. **A Importância do Controle Interno Para êxito das Empresas**. *Revista Brasileira de Contabilidade*. São Paulo, n. 127, p. 62-65, 2001.
- HEINRITZ, Stuart F. & FARRELL, Paul V. **Compras: Princípios e Aplicações**. São Paulo: Atlas, 1979.
- IBRACON – Instituto Brasileiro de Auditores. **Curso sobre Contabilidade de Custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu & GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades Por Ações: Aplicável Também às Demais Sociedades**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- JAMESON, Samuel Haig. **Administração de Materiais**. 2. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1963.
- JUCIUS, Michael J. & SCHLENDER, William E. **Introdução à Administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1971.
- KAPLAN, Robert S. & COOPER, Robin. **Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.
- MAGALHÃES, Antonio de Deus F. & LUNKES, Irtes Cristina. **Sistemas Contábeis: O Valor Informacional da Contabilidade nas Organizações**. São Paulo: Atlas, 2000.

- MARCONI, Marina de Andrade & LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragem e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARTINS, Petrônio Garcia & ALT, Paulo Renato Campos. **Administração de materiais e recursos patrimoniais**. São Paulo: Saraiva, 2000.
- MAUTZ, R. K. **Princípios de Auditoria**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1980.
- MELLO, Agostinho de Oliveira. **O Que é Auditoria Interna**. Disponível em: <<http://www.auditoriainterna.com.br/auditoriainterna>> Acesso em 17 nov. 2002.
- NEVES, Wanderlei Pereira das. **O Auditor Interno e a Interpretação das Normas Legais**. Disponível em: <<http://www.sef.sc.gov.br>> Acesso em 16 nov. 2002.
- ORGANIZAÇÕES, Instituto Brasileiro de Consultores de. **O Que é Kanban?**. Disponível em: <<http://9000quality.com.br/kanban.htm>> Acesso em 24 nov. 2002.
- OSTRENGA, Michael. **Guia de Ernst & Young para gestão total de custos**. 3. ed. Rio de Janeiro: Record, 1997.
- POZO, Hamilton. **Administração de Recursos Materiais e Patrimoniais: Uma Abordagem Logística**. São Paulo: Atlas, 2001.
- ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de Estágio e de Pesquisa em Administração: Guia para Estágios, Trabalhos de Conclusão, Dissertações e Estudos de Caso**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- SÁ, Antônio Lopes de. **Auditoria do Ativo: procedimentos e comentários técnicos**. São Paulo: Atlas: 1977.
- SANTANNA, Joaquim José de. **Apostila de Auditoria Contábil**. UFSC, 1999.
- SANVICENTE, Antonio Zoratto. **Administração Financeira**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- SENAC. **Administração de Material e Patrimônio**. Rio de Janeiro: Senac Nacional, 1997.
- SEVERINO, Antonio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 20. ed. rev. e ampl. São Paulo: Cortez, 1996.
- SILVA JUNIOR, José Barbosa da. **Controles Internos Contábeis e Alguns Aspectos de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000.
- SLACK, Nigel et.al. **Administração da Produção**. São Paulo: Atlas, 1997.
- STONER, James A. & FREEMAN, R. Edward. **Administração**. 5. ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1992.

VIANA, João José. **Administração de Materiais: Um Enfoque Prático**. São Paulo: Atlas, 2000.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Fluxo de Caixa: uma decisão de planejamento e controle financeiros**. 8. ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2000.