

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANA CAROLINA MOREIRA MAUTONI

**UM ESTUDO DE CASO ACERCA DA RELAÇÃO ENTRE AS PRÁTICAS
DE CONTROLE INTERNO DE ESTOQUES, ADOTADAS POR UMA
EMPRESA DO RAMO VAREJISTA, COM A ANÁLISE DA
ESCRITURAÇÃO DO SPED FISCAL**

Juiz de Fora

2017

ANA CAROLINA MOREIRA MAUTONI

**UM ESTUDO DE CASO ACERCA DA RELAÇÃO ENTRE AS PRÁTICAS
DE CONTROLE INTERNO DE ESTOQUES, ADOTADAS POR UMA
EMPRESA DO RAMO VAREJISTA, COM A ANÁLISE DA
ESCRITURAÇÃO DO SPED FISCAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Juiz de Fora como requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Luciana de Lima Dusi Campos

**Juiz de Fora
FACC/UFJF
2017**

Ficha catalográfica elaborada através do programa de geração automática da Biblioteca Universitária da UFJF, com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

Mautoni, Ana Carolina Moreira.

Um estudo de caso acerca da relação entre as práticas de controle interno de estoques, adotadas por uma empresa do ramo varejista, com a análise da escrituração do SPED Fiscal / Ana Carolina Moreira Mautoni. – 2017.

37 p.

Orientadora: Luciana de Lima Dusi Campos

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) - Universidade Federal de Juiz de Fora, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, 2017.

1. Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. 2. Controle interno. 3. Estoque. I. Campos, Luciana de Lima Dusi, orient. II. Título.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por me iluminar sempre e me dar forças nas horas em que mais precisei.

À minha orientadora, professora Luciana Dusi, pela sua paciência e comprometimento. Obrigada por não desistir deste estudo, por ter me incentivando e acreditado em mim, sendo firme nas cobranças para que a realização desse trabalho fosse possível.

Ao meu pai André Fabiano Mautoni e à minha mãe Zélia Melo Moreira por me apoiarem sempre e acreditarem no meu potencial.

A todos os professores do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Juiz de Fora, que foram os responsáveis pela minha grande formação acadêmica e sucesso profissional.

À minha tia Cássia Crisóstomo pelo grande exemplo profissional e pessoal que é, o qual me serviu de inspiração para ingressar nessa formação.

Aos meus irmãos, ao Dario e aos meus avós por sempre torcerem pelo meu sucesso.

Agradeço também à e-Auditoria, que me concedeu a oportunidade de utilizar o software desenvolvido pela sua empresa para a análise dos dados coletados nessa pesquisa.

Por fim, agradeço a todos os funcionários da FACC – UFJF e a todos os meus colegas de classe pelos momentos vividos durante a graduação, que ficaram sempre em minha memória.



UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Termo de Declaração de Autenticidade de Autoria

Declaro, sob as penas da lei e para os devidos fins, junto à Universidade Federal de Juiz de Fora, que meu Trabalho de Conclusão de Curso é original, de minha única e exclusiva autoria e não se trata de cópia integral ou parcial de textos e trabalhos de autoria de outrem, seja em formato de papel, eletrônico, digital, audiovisual ou qualquer outro meio. Declaro ainda ter total conhecimento e compreensão do que é considerado plágio, não apenas a cópia integral do trabalho, mas também parte dele, inclusive de artigos e/ou parágrafos, sem citação do autor ou de sua fonte. Declaro por fim, ter total conhecimento e compreensão das punições decorrentes da prática de plágio, através das sanções civis previstas na lei do direito autoral¹ e criminais previstas no Código Penal², além das cominações administrativas e acadêmicas que poderão resultar em reprovação no Trabalho de Conclusão de Curso.

Juiz de Fora, 30 de novembro de 2017.

ANA CAROLINA MOREIRA MAUTONI
201177001

¹ LEI Nº 9.610, DE 19 DE FEVEREIRO DE 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências.

² Art. 184. Violar direitos de autor e os que lhe são conexos: Pena - detenção, de 3 (três) meses a 1(um) ano ou multa



UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**ATA DE DEFESA DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Aos 30 dias do mês de novembro de 2017, nas dependências da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal de Juiz de Fora, reuniu-se a banca examinadora formada pelos professores abaixo assinados para examinar o Trabalho de Conclusão de Curso de **ANA CAROLINA MOREIRA MAUTONI**, discente regularmente matriculado(a) no curso de Ciências Contábeis sob o número **201177001**, intitulado **UM ESTUDO DE CASO ACERCA DA RELAÇÃO ENTRE AS PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO DE ESTOQUES ADOTADAS POR UMA EMPRESA DO RAMO VAREJISTA, COM A ANÁLISE DA ESCRITURAÇÃO DO SPED FISCAL**. Após a apresentação e conseqüente deliberação, a banca examinadora se reuniu em sessão fechada, considerando o (a) discente _____ . Tal conceito deverá ser lançado em seu histórico escolar quando da entrega da versão definitiva do trabalho, impressa e em meio digital.

Juiz de Fora, 30 de novembro de 2017

Profa. Luciana de Lima Dusi Campos
Orientadora

Prof. Luís Carlos Barbosa dos Santos

Profa. Katiane Teixeira Frutuoso Tavares

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Práticas de controle interno de estoques.....	16
QUADRO 2 – Práticas de controle interno interligadas ao SPED.....	22
QUADRO 3 – Tipos de erros comuns no estoque encontrados no SPED.....	24
QUADRO 4 – Resultado da análise mensal dos arquivos SPED Fiscal.....	27

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis

EFD - Escrituração Fiscal Digital

IPI - Imposto Sobre Produtos Industrializados

ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação

MEI - Microempreendedor Individual

NBC - Normas Brasileiras de Contabilidade

NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul

SINIEF - Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais

SPED - Sistema Público de Escrituração Fiscal

XML - Extensible Markup Language ou Linguagem Padronizada de Marcação Genérica

RESUMO

O presente estudo visa demonstrar a importância e a necessidade do controle interno dentro das organizações e a sua relação com a escrituração dos documentos do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Com isso, o objetivo geral desta monografia é identificar e apresentar, através de um estudo de caso, se há relação entre as práticas de controle interno adotadas por uma empresa do ramo varejista do setor de estoque e a análise da auditoria dos arquivos SPED. Dentro do referencial teórico deste estudo, apresentam-se os fundamentos indispensáveis para se chegar ao objetivo proposto, em que serão apresentados conceitos de controle interno, estoque e SPED. Quanto à metodologia, este estudo tem característica descritiva para melhor interpretação das informações pesquisadas e, em relação aos procedimentos, foi utilizado um estudo de caso abordado de forma qualiquantitativa. Os dados, referentes ao período de janeiro a dezembro de 2015, foram obtidos através da aplicação de questionário, entrevista e uma auditoria nos arquivos SPED. A análise desses dados inicia-se com o resultado do questionário e da validação dos arquivos SPED e, em seguida, com as observações apontadas pela empresa durante a entrevista. Este estudo concluiu que problemas apresentados em sistemas/software utilizados para controle do estoque ao longo do período analisado acarretaram em uma falha no controle interno do mesmo na empresa analisada.

Palavras-Chaves: Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. Controle interno. Estoque.

ABSTRACT

The present study aims to demonstrate the importance and necessity of internal control from the organizations and a relationship with a bookkeeping of the Public Digital Bookkeeping System (SPED) documents. Thus, the general objective of this monograph is identify and present, through a case study, if there is a relationship between internal control practices adopted by a retail enterprise in the stock sector and an audit analysis of the SPED files. Within the theoretical framework of this study, the indispensable fundamentals are presented to reach the proposed objective, in which they are known as internal control models, inventory and SPED. Regarding the methodology, this study has a descriptive character for a better interpretation of the information researched and, in relation to the procedures, a case study approached in a qualitative and quantitative way was used. The data, for the period of January and December of 2015, were obtained through the application of the questionnaire, interview and audit in the SPED files. The data analysis starts with the result of the questionnaire and the validation of the SPED files and then as observations pointed out by the enterprise during an interview. This study concluded that problems presented in systems / software used to control the stock during the analyzed period resulted in a failure in the internal control in the analyzed company.

Keywords: Public Digital Bookkeeping System - SPED. Internal control. Stock.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	11
1.1	OBJETIVOS.....	13
1.1.1	OBJETIVO GERAL.....	13
1.1.2	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	13
1.2	RELEVÂNCIA.....	13
2.	REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1	CONTROLE INTERNO	15
2.2	CONTROLE INTERNO DE ESTOQUE	16
2.3	SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL.....	18
2.4	ESTUDOS ANTERIORES	20
3.	METODOLOGIA	22
3.1	ESTRATÉGIA DE INVESTIGAÇÃO	22
3.2	UNIDADE DE ANÁLISE.....	22
3.3	MÉTODO DE ANÁLISE.....	22
3.4	COLETA DOS DADOS.....	22
3.5	ANÁLISE DOS DADOS	25
3.6	LIMITAÇÕES	27
4.	ANÁLISE DOS DADOS	28
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	32
	REFERÊNCIAS	34
	APÊNDICE	37

1. INTRODUÇÃO

O Governo brasileiro, ao longo dos anos, vem adotando uma complexa política tributária. No período entre 1964 e 1967, durante a ditadura militar, o país passou por um processo de grande reforma tributária, cuja política foi alterada inúmeras vezes, tornando-se cada vez mais complexa (SANTIAGO; SILVA, 2006). Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação - IBPT (2014), desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 até 2014 foram editadas quase 5 milhões de normas.

Por meio da Receita Federal do Brasil, o Governo Brasileiro registra um avanço na relação entre a fiscalização e os contribuintes. Com ajuda da tecnologia, os documentos fiscais em papel estão sendo gradativamente substituídos por arquivos eletrônicos. Esse novo sistema de documentos digitais pretende promover a integração das informações tributárias entre as esferas municipais, estaduais e federais. Isso ocorre mediante à padronização e compartilhamento das obrigações acessórias, fornecidas pelos contribuintes.

Segundo Passos (2010), a identificação de ilícitos tributários tende a se tornar cada vez mais eficaz pela fiscalização pois esses arquivos permitem uma melhoria do controle dos processos, rapidez no acesso às informações e uma fiscalização mais efetiva com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

Nesse contexto, foi criado inicialmente o Sintegra, um sistema mais simples e com menos exigências em relação aos detalhes das informações a serem transmitidas, e posteriormente, o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007 (BRASIL, 2007). Este sistema é definido como um projeto constituído por escriturações de alto nível de detalhamento de informações a serem preenchidas pelas empresas, ou seja, arquivos mais completos. Pode-se destacar dentro do projeto SPED, as cinco principais escriturações de arquivos digitais: EFD ICMS/IPI e Contribuições, ECF, ECD e NF-e.

A partir de 2009, os Estados foram, aos poucos, implementando a obrigação da escrituração do SPED. Minas Gerais, por exemplo, foi um dos Estados pioneiros na adesão ao projeto, em janeiro de 2009. Tempos depois, alguns Estados ainda não haviam implementado o sistema. Com isso, a publicação do Protocolo ICMS nº 3 de 2011 definiu que os contribuintes de todos Estados, exceto as Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte, previstas na Lei

Complementar nº 123/06, de 14 de dezembro de 2006, são obrigados à Escrituração Fiscal Digital (BRASIL, 2011).

Dessa forma, as empresas devem estar preparadas para as mudanças dessa implementação. Com o cruzamento de dados e informações tecnológicas, torna-se mais rápida a identificação de possíveis fraudes, obrigando as empresas a se adaptarem a esta nova realidade.

A escrituração dos arquivos fica a cargo dos profissionais de contabilidade (externos ou internos) de cada empresa. Logo, para que uma empresa consiga preencher o arquivo com as informações corretas e necessárias para atender a fiscalização, é importante que haja uma boa relação entre a informação gerada pela organização e a escrituração correta da mesma no SPED, sendo esta segunda parte responsabilidade da contabilidade. Sendo assim, devem existir profissionais competentes e capacitados da área contábil para tal, tanto como a empresa necessita de um controle adequado de suas operações para conseguir emitir as informações necessárias.

Então, a partir do momento em que cada empresa, juntamente com a contabilidade, precisa transmitir todas as suas informações de forma digital, que serão utilizadas pela fiscalização para cruzamento de dados, as organizações devem se questionar se estão preparadas para atender a essa demanda. Os empresários precisam estar conscientes da importância dessa obrigação. Além disso, os mesmos devem se preocupar se as suas operações estão em conformidade com as Leis e se existe algum tipo de controle interno na empresa capaz de gerar as informações necessárias e de forma correta.

Há tempos, Attie (1986) já trazia a importância do controle interno na geração de informação confiável, as quais podem ser utilizadas juntamente com a experiência administrativa para a tomada de decisão e o alcance dos objetivos da empresa.

A NBC T 16.8, que disciplina sobre controle interno, traz diretrizes para as entidades do setor público, mas que podem ser absorvidas em sua grande parte também pelas entidades privadas, em que são estabelecidos “referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade”. Dessa forma, um sistema de controle interno adequado para cada empresa reduz a possibilidade de erros e irregularidades.

Com isso, tem-se a pergunta deste estudo: **há relação entre as práticas de controle interno e a escrituração do SPED Fiscal?**

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo geral

O objetivo geral é analisar se há relação entre as práticas de controle interno de estoque adotadas e o resultado da validação do arquivo SPED Fiscal (ICMS/IPI) já transmitido à fiscalização por uma empresa do setor varejista.

1.1.2 Objetivos específicos

- Levantar as práticas de controle interno aplicadas aos estoques;
- Identificar nos arquivos da empresa os erros normalmente ocorridos no SPED;
- Constatar como a empresa da amostra está se desenvolvendo e se organizando para cumprir a obrigação acessória em questão;
- Apresentar os pontos que necessitam de atenção tanto em relação a adoção das práticas de controle interno quanto da escrituração correta do SPED; e
- Verificar se existiu relação entre o controle interno aplicado pela empresa e a validação do SPED.

1.2 RELEVÂNCIA

As mudanças trazidas pela tecnologia da informação geram benefícios para o Governo, para os empresários e para a sociedade como um todo. A obrigatoriedade da escrituração digital permite um controle de todas as operações das empresas por parte do Governo e, dessa forma, cria a necessidade das empresas se adequarem para que consigam repassar as informações de forma fidedigna e em tempo hábil.

Este trabalho destaca a importância do controle interno nas empresas e ainda fomenta a discussão sobre o assunto SPED ao mostrar como a empresa vem se comportando para atender às exigências da fiscalização, especialmente quanto à utilização de práticas de controles internos eficientes e adequadas.

Trata-se de uma abordagem pouco discutida no meio acadêmico pelo fato do SPED pertencer, essencialmente, à prática profissional. O SPED, que é um documento eletrônico contábil escriturado por profissionais da área, engloba os métodos, teorias, abordagens e conhecimentos contábeis aprendidos durante o período acadêmico.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTROLE INTERNO

Com o passar dos anos, as empresas cresceram, se desenvolveram e o mercado se expandiu. Assim, foi necessário cada vez mais a implantação de controle dentro das empresas em seus mais diversos setores.

Attie (2011, p. 188) define controle interno como:

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

De uma forma similar, Almeida (2012) utiliza a interpretação de que o controle interno é um conjunto de condutas e métodos que possui como objetivo a proteção dos ativos da organização e, a partir das práticas corretas de controle, produzir informações contábeis confiáveis e relevantes para a continuidade das empresas.

Percebe-se a importância do controle interno a partir do momento em que se torna impossível criar e desenvolver uma empresa que não disponha de controles que garantam a continuidade do fluxo das operações e de suas atividades (ATTIE, 2011).

Além do fluxo das operações, toda e qualquer organização necessita de controle interno devido aos riscos significativos existentes, como a falência da empresa, a má utilização de seus ativos e a preparação incorreta ou incompleta de informações financeiras. O controle entra como um mecanismo de redução e gestão de riscos (GRAMLING; RITTENBERG; JOHNSTONE, 2012).

Em se tratando das informações geradas pelo controle, segundo Attie (2011), a precisão e confiabilidade dessas informações contábeis, financeiras e operacionais compreendem a geração de dados adequados e oportunos, que são fundamentais no campo gerencial e administrativo para compreensão dos fatos e eventos realizados na organização, auxiliando sempre na tomada de decisão.

Todas as empresas necessitam de um controle interno mínimo, independentemente de seu porte. Então, faz-se necessária a verificação da adequação desses controles para a organização na qual estão inseridos (ROLIM, 2010). A complexidade pode ser identificada na

dificuldade em encontrar um planejamento de controle interno adequado e eficiente que irá atender às necessidades da empresa em relação ao seu tamanho, suas atividades, estrutura e etc.

O modelo de controle interno definido pela organização deve ser acompanhado para verificar sua eficácia e sua adequação à realidade da empresa. Quando eficazmente elaborados e executados e, sendo os resultados obtidos satisfatórios, deve-se manter os planos traçados, pois o controle interno adequado facilita o progresso da organização e se torna um importante instrumento no processo de gestão (JACQUES, 2007).

2.2 CONTROLE INTERNO DE ESTOQUE

Os estoques são bens que pertencem à organização, que podem ser destinados à venda ou à industrialização, sendo relacionados com a atividade fim da empresa. Também existem os bens que a empresa mantém em estoque que são destinados ao seu próprio consumo.

Os estoques também podem ser classificados como: (a) matéria-prima, que constituem os bens que são comprados e destinados à produção; (b) produtos em processo, que são aqueles que estão em processo de produção; (c) produtos acabados, os bens que passaram pelo processo de produção e estão acabados, podendo ser destinados diretamente à venda; ou (e) mercadorias para revenda, que são os bens comprados e que serão destinados à venda (ALMEIDA, 2012).

O CPC nº 16 (R1) define os estoques como ativos “ (a) mantidos para venda no curso normal dos negócios; (b) em processo de produção para venda; ou (c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços. ”

Marion (2009, p. 309) apresenta a definição de estoque da seguinte maneira:

Os estoques assumem diferentes significados conforme o tipo de empresa onde sejam considerados, mas sempre trazem a conotação de algo à disposição, seja de vendas (como as mercadorias nas empresas comerciais ou de produtos acabados em empresas industriais), seja de transformação (como as matérias-primas ou materiais em processo) seja de consumo (o estoque de material de consumo pode acontecer tanto na empresa comercial, industrial como na de serviço).

Martins e Campos (2006) ainda incluem nas classificações citadas acima os estoques em trânsito e os estoques em consignação. O primeiro corresponde aos produtos que são

transferidos de uma unidade para outra, normalmente entre a matriz e a filial da mesma empresa e que ainda não chegaram ao seu destino final. Já o segundo, faz referência aos materiais em posse do vendedor, mas que ainda estão sob propriedade do fornecedor pois, caso a venda não ocorra, os mesmos são devolvidos.

O controle de estoque é o procedimento adotado para planejar, registrar, fiscalizar, mensurar e gerir a entrada e saída de mercadorias e produtos (VIANA, 2002). Além disso, o objetivo do controle de estoque é garantir uma boa gestão financeira, pois o seu gerenciamento deve permitir que o capital investido seja minimizado, que os lucros aumentem e que o desperdício seja evitado. Portanto, um bom controle de estoque é primordial para o funcionamento da atividade de uma empresa, seja ela uma indústria ou um comércio.

Para obter um controle de estoque eficiente é necessário um confiável sistema de informação de custos e de registro de estoque que auxilie o gestor no controle e na administração de todo o material.

Viana (2002, p. 361) ressalta que “qualquer que seja o método, é fundamental a plena observância das rotinas em prática a fim de se evitar problemas de controle, com consequências no inventário, que redundam em prejuízos para a empresa”.

Dessa forma, como o estoque é o ativo que representa a capacidade para desenvolver a atividade operacional da empresa, o mesmo deve ser registrado corretamente nos sistemas, assim como deve ser controlado de maneira eficiente. De acordo com essas ideias, ao longo dos anos, foram desenvolvidas algumas técnicas que podem ser aplicadas ao controle interno de estoque.

As práticas de controle interno de estoque foram definidas para este estudo através do exposto por Selhorst (2009) e Attie (2011), conforme Quadro 1.

Quadro 1: Práticas de controle interno de estoques

Exame Físico	Contagem de estoques
Confirmação	Confirmação estoques com terceiros
	Confirmação de estoques de terceiros
	Confirmação de estoques em consignação
Documentos Originais	Exame documental em Notas Fiscais de compras e pagamentos
	Exame de contratos de compra e venda
Cálculos	Soma da contagem de estoques
	Cálculos das quantidades pelo preço unitário

	Cálculo dos impostos
	Apropriação das despesas gerais de fabricação
Escrituração	Exame da conta razão de produtos acabados
	Follow-up das contagens físicas
Investigação	Exame detalhado da documentação de compra
	Exame minucioso do registro perpétuo
	Exame de cut-off de compras e vendas
Inquérito	Variação do saldo de estoques
	Inquérito sobre a existência de produtos obsoletos
Registros Auxiliares	Exame do registro perpétuo de estoques
	Exame das ordens de produção/fabricação
Correlação	Relacionamento das vendas com a baixa de estoques
	Relacionamento das compras com os fornecedores
Pessoal	Funcionários capacitados

Fonte: Selhorst (2009) e Attie (2011), adaptado pela autora (2017)

2.3 SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL

O projeto do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) foi instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que representa mais um avanço na informatização da relação entre a fiscalização e os contribuintes (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

A Receita Federal (2012) define o SPED como uma modernização do sistema atual do cumprimento das obrigações acessórias. Os contribuintes devem transmitir os arquivos para os órgãos fiscalizadores competentes devidamente assinados pela certificação digital da empresa que garante a validade jurídica dos mesmos. O SPED é um sistema que integra as informações contábeis e tributárias das empresas nas três esferas governamentais: federal estadual e municipal.

Silva *et al.* (2013, p. 8) destacam os benefícios da implantação do sistema SPED na ótica do Governo:

Redução dos custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias; uniformização das informações que o contribuinte presta as diversas unidades federadas; fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informação entre as administrações tributárias; rapidez no acesso às informações; redução de custos administrativos; melhoria da qualidade de informação; aperfeiçoamento de controle a sonegação fiscal.

Geron *et al.* (2011) contextualizam em sua pesquisa que o Governo Brasileiro utilizou da experiência de Governos Eletrônicos de outros países como modelo, tais como Espanha, Chile e México. Entre os países em desenvolvimento, o Brasil desponta como líder em Governo Eletrônico. Ainda de acordo com esta pesquisa, o SPED irá propiciar benefícios para os contribuintes, tais como:

A simplificação das obrigações acessórias; eliminação de digitação de notas fiscais na recepção de mercadorias; redução de erros de escrituração que podem levar ao pagamento de multas; a redução de custos com impressão, aquisição de papel e formulários e armazenamento de documentos contribuindo para o impacto ambiental favorável (GERON *et al.*, 2011, p. 47).

O Ajuste SINIEF nº 2 de abril de 2009 foi publicado para dispor sobre as normas e diretrizes da Escrituração Fiscal Digital, onde, através da sua Cláusula terceira, estabelece a obrigatoriedade da EFD a partir de 1º de janeiro de 2009. Porém, o Ajuste determina ainda que

§ 1º Mediante celebração de Protocolo ICMS, as administrações tributárias das unidades federadas e da RFB poderão: I - dispensar a obrigatoriedade de que trata o caput para alguns contribuintes, conjunto de contribuintes ou setores econômicos; ou II - indicar os contribuintes obrigados à EFD, tornando a utilização facultativa aos demais.

Com o passar dos anos e a instituição de novas legislações, os Estados foram incluindo ou excluindo os contribuintes dessa obrigação. O Protocolo ICMS nº 91 de 30 de setembro de 2013, alterou a redação do Protocolo ICMS nº 3 de 1º de abril de 2011, de modo a estabelecer a obrigatoriedade da EFD para todos os contribuintes com exceção do Microempreendedor Individual – MEI e das Microempresas - ME e Empresas de Pequeno Porte - EPP optantes pelo Simples Nacional.

Ainda de acordo com o Protocolo ICMS nº 91 de 2013, foi definido que a exclusão das Microempresas e Empresa de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional encerra-se a partir de 1º de janeiro de 2016, podendo haver antecipação desta vigência conforme critério de cada Unidade Federada.

O descumprimento dessa obrigação ou seu envio com informações incorretas ou omissas, está sujeito a multa. A falta de uma escrituração correta no SPED, além de acarretar diretamente em crimes de responsabilidade tributária, reflete também em algumas situações que são de extrema importância para a empresa como, por exemplo, na apuração dos impostos, em que o valor apurado e recolhido pela contabilidade não confere com o informado pelos arquivos

SPED. Nesses casos, além da multa, o valor dos impostos não recolhidos ou não informados também são cobrados pela fiscalização.

Diante de todos os projetos apresentados pelo governo, como o estudo é baseado no setor de estoque das empresas, o objeto de trabalho será o SPED Fiscal. Segundo a Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais (2015) o mesmo consiste em um subprojeto do SPED, que possui um conjunto de informações referentes às atividades da empresa, prestações de serviços e apuração de impostos. O SPED Fiscal deve possuir a escrituração dos seguintes Livros Fiscais: Registro de Entradas; Registro de Saídas; Registro de Inventário; Registro de apuração do IPI e do ICMS; e o Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

A escrituração digital é um assunto que desde a sua implementação vem gerando grandes discussões entre os profissionais da área. Nos últimos anos, foram desenvolvidas algumas pesquisas entorno do SPED.

Rodrigues e Jacinto (2011) analisaram a transparência das informações e o perfil do profissional contábil em relação a escrituração digital. A pesquisa confrontou a escrituração contábil digital de uma empresa com sua formação do quadro profissional. Foram identificadas algumas dificuldades para a adoção da escrituração contábil. A empresa em questão apresentou problemas como a má formação dos colaboradores por não realizarem contratações correspondentes a cada área, sem exigência das qualificações devidas para os cargos. Isso trouxe dificuldades para o setor contábil, além da falta de profissionais com alto índice intelectual para cumprir funções determinadas. A empresa não oferece aos seus colaboradores cursos e treinamentos de capacitação aos sistemas que operam na mesma, impedindo o seu desenvolvimento.

Através dos resultados encontrados, Rodrigues e Jacinto (2011) concluíram que os profissionais contábeis devem estar cada vez mais capacitados para exercer sua profissão, produzindo informações com precisão e qualidade a serem encaminhadas à Receita Federal através da escrituração contábil digital. Porém, não é possível enviar tal escrituração se a estrutura tecnológica não der suporte aos profissionais da contabilidade.

Com isso, percebe-se que, além da falta de capacitação dos profissionais, o modo como a empresa administra e operacionaliza o negócio impede o seu desenvolvimento. Por isso, tem-se a importância do controle da gestão das empresas para que, por fim, a mesma seja capaz de atender às obrigações acessórias governamentais.

Geron *et al.* (2011) pesquisaram sobre a percepção dos contribuintes em relação aos impactos da adoção do SPED, tendo como objetivo verificar se houve nas empresas melhorias operacionais. Verificou-se diante dos resultados no ano de 2011 que os contribuintes respondentes não obtiveram resultados satisfatórios em termos de redução no tempo de emissão de uma nota fiscal, agilidade e produtividade no recebimento de mercadorias ou redução na aquisição de papel. Muitos têm a perspectiva de que serão beneficiados no futuro, principalmente em relação à diminuição dos riscos de fraudes e dos custos operacionais.

Em uma pesquisa mais recente, Júnior *et al.* (2016) analisaram o resultado de 50 entrevistados no Distrito Federal acerca da percepção desses usuários quanto à efetividade da escrituração digital. Os principais resultados desta pesquisa apontaram que a maioria dos respondentes consegue enxergar no Sistema Público de Escrituração Digital a efetividade na redução dos custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias. Além disso, têm a consciência sobre a possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes a partir de um leiaute padrão e a redução do tempo despendido pelo profissional da contabilidade para com as obrigações acessórias.

Em se tratando de pesquisas relacionadas ao meio acadêmico, Dias (2015) analisou sobre a percepção dos discentes de Ciências Contábeis em relação à implementação do SPED. A população utilizada no estudo foi composta por 137 acadêmicos do Curso de Ciências Contábeis de uma instituição de ensino superior privada do Oeste de Santa Catarina, sendo a amostra contemplada por 46 acadêmicos que responderam à pesquisa. Através dos resultados, foi possível concluir que os acadêmicos analisados possuem experiência na área. Ainda assim, necessitam de um treinamento específico em relação ao SPED. Entretanto, os acadêmicos demonstram que têm buscado estratégias para se adequarem às exigências desse sistema, realizando treinamentos e participando de palestras, congressos e seminários.

Ainda de acordo com Dias (2015, p. 96), “essas iniciativas podem fortalecer a perspectiva da educação continuada entre os profissionais da área, que a partir da utilização do SPED, em conjunto com tais estratégias, podem conquistar a valorização da área Contábil”.

3. METODOLOGIA

3.1 ESTRATÉGIA DE INVESTIGAÇÃO

A estratégia de investigação utilizada nessa pesquisa foi o estudo de caso. Prodanov e Freitas (2013), destacam que o estudo de caso é composto de eventos ou processos que nem sempre são claros e precisos e que a investigação decorre em ambiente natural. Além disso, no estudo de caso, o investigador recorre a fontes múltiplas de dados e a métodos de coleta diversificados como entrevistas, questionários e documentos.

3.2 UNIDADE DE ANÁLISE

A empresa analisada neste estudo pertence ao ramo varejista e está localizada no estado de Minas Gerais. Trata-se de um supermercado de médio porte que atua nessa área há mais de 60 anos. A sua identidade foi mantida em sigilo a pedido da empresa.

3.3 MÉTODO DE ANÁLISE

O método mais adequado para atender a pesquisa é o qualiquantitativo, também chamado de qualiquanti.

Segundo Michel (2015) o método qualiquanti define populações e amostras, aplica métodos de caráter quantitativo de coleta de dados e analisa os resultados obtidos numérica e estatisticamente. Seu caráter qualitativo se verifica no seu interesse em medir e conhecer opiniões, atitudes do grupo pesquisado e um padrão de comportamento, onde o foco da pesquisa é a própria amostra.

3.4 COLETA DOS DADOS

A pesquisa foi realizada com base em três técnicas de coleta de evidências: entrevista livre, análise documental e aplicação de questionário.

A entrevista livre foi realizada através de e-mail enviado para o responsável pelo setor de estoque da empresa analisada com duas perguntas para que a mesma incluísse ressalvas ou observações acerca do controle interno de estoque durante o ano de 2015.

Para a análise documental, foram disponibilizados pela empresa os seguintes documentos: SPED Fiscal de janeiro a dezembro de 2015, SPED Fiscal de fevereiro de 2016 constando o inventário do ano anterior, e os arquivos XML (documentos codificados eletronicamente) de emissão própria de janeiro a dezembro de 2015. Estes arquivos serviram de base para a auditoria das informações prestadas à fiscalização.

As perguntas do questionário aplicado (APÊNDICE) foram baseadas nas práticas de controle interno apresentadas no Quadro 2, que foram utilizadas no questionário com o objetivo de identificar junto a empresa quais delas eram aplicadas no ambiente organizacional. A forma de aplicação do questionário foi realizada via internet, o qual foi respondido pelo mesmo colaborador que respondeu à entrevista. As perguntas foram respondidas levando em consideração as informações relativas ao ano de 2015.

Quadro 2: Práticas de controle interno interligadas ao SPED

Exame Físico	Contagem de estoques	O exame físico ou inventário físico, verifica se os itens contados no estoque foram incluídos no inventário, sua avaliação e conferência de cálculos, observando o “corte” que é o momento em que os registros contábeis, os registros auxiliares e os documentos com eles relacionados, refletem o levantamento do inventário porque um item pode ser incluído ou excluído a depender deste momento. Muitas vezes, o inventário é realizado antes da data do balanço e, neste caso, avulta a importância dos Controles Internos, pois, posteriormente, só será feita uma avaliação da razoabilidade dos valores constantes no balanço, a partir da contagem efetuada e da confiança que mereçam os Controles Internos. (A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA NOS ESTOQUES, 2007)
Confirmação	Confirmação estoques com terceiros	Partindo do controle da contagem física do estoque, é necessário a verificação da quantidade e a especificação dos produtos que estão em posse de terceiros, em consignação, dos estoques de terceiros em sua posse, dentre outras possíveis situações, uma vez que esses produtos devem ser registrados na contabilidade e posteriormente no SPED com essas devidas informações para se apurar o real saldo do inventário. (SPED Guia Prático - Campo 7, Registro de Inventário, Indicador de propriedade/posse do item: 0- Item de propriedade do informante e em seu poder; 1- Item de propriedade do informante em posse de terceiros; 2- Item de propriedade de terceiros em posse do informante)
	Confirmação de estoques de terceiros	
	Confirmação de estoques em consignação	
Documentos Originais e Cálculos	Exame documental em Notas Fiscais de compras e pagamentos	A contabilidade faz a escrituração, e calcula, a partir da Nota Fiscal, os impostos e tributos envolvidos para depois fazer o fechamento do Caixa. A NF-e é um fato contábil, por isso o registro dela precisa ser

	Exame de contratos de compra e venda	lançado nos livros de contabilidade com esse fim. Como todo documento da empresa, a Nota fiscal deve ser conferida por meio de exame documental para que caso a Nota contenha algum erro possa ser devolvida ao fornecedor e seja escriturada de forma correta tanto na contabilidade como no SPED, uma vez que todos os campos da mesma devem ser repassados para o arquivo digital. Nesta etapa que a NCM que o fornecedor registrou na nota pode ser julgada pela empresa que está comprando, o valor dos impostos dentre outras questões.
Documentos Originais e Cálculos	Soma da contagem de estoques	
	Cálculos das quantidades pelo preço unitário	
	Cálculo dos impostos	
Escrituração	Exame da conta razão de produtos acabados	A escrituração dos documentos fiscais feitos por parte da contabilidade da empresa em sistema específico, que posteriormente são extraídos para o SPED, é o que controla a movimentação do registro do estoque. "Nos registros de estoque, as informações de quantidade e valor são registradas por produto, de modo que, a qualquer momento, é possível saber quanto deve estar presente do depósito. Os registros de estoque são mantidos pelo departamento de contabilidade, detentor dessa função." (Controle interno e sistemas de informação contábil). No momento da escrituração, quando existe a conferência prévia do documento fiscal em outra função, entende-se que o documento está apto para ser registrado na contabilidade e no sistema, mas sempre deve-se ficar atendo a possíveis erros ainda constantes no documento e que foram passados despercebidos e principalmente, a atenção no momento do registro dessas informações. Se um dígito de um número for registrado errado, uma relação de código de registro errada, o CNPJ do fornecedor, a tributação, e etc., podem acarretar problemas futuros muito sérios, então é um momento de bastante importância que requer muito conhecimento atenção.
	Follow-up das contagens físicas	
Correlação	Relacionamento das vendas com a baixa de estoques	Cada empresa possui a sua correlação de código e descrição para um determinado produto. O estoque de uma empresa deve ser totalmente codificado e inserido em sistemas a fim de possuir o controle e ser usado para dar baixa em suas vendas. Quando se recebe uma nota fiscal de entrada, a mesma é registrada no documento com o código do produto e a descrição do fornecedor, mas no momento da entrada dessa nota quando for escriturada pela empresa que estiver comprando, deve ser registrada a entrada pelo código e descrição criados pela empresa em seu cadastro de produto. Se for usado o mesmo código do fornecedor na entrada e aquele código não existir na saída, será dada baixa em um produto que não terá correlação na entrada gerando assim as omissões. "A identificação do item (produto ou serviço) deverá receber o código próprio do informante do arquivo em qualquer documento, lançamento efetuado ou arquivo informado " (Guia Prático SPED)
Pessoal	Funcionários capacitados	Os profissionais devem ser capacitados e estar em constante atualização acerca da área contábil, tributária, as mudanças legislativas e etc. Além disso devem ser treinados pela empresa de modo a conhecerem bem o seu ambiente de trabalho e suas ferramentas.

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

3.5 ANÁLISE DOS DADOS

Os documentos coletados para a análise documental foram utilizados para validação dos arquivos SPED. Essa validação foi realizada através do acesso ao software e-Auditor – software de auditoria eletrônica de dados contábeis – o qual foi disponibilizado para utilização especialmente durante esta pesquisa.

Primeiramente, foram importados para o software os arquivos SPED de janeiro a dezembro de 2015 para geração dos relatórios de auditoria. Nesses relatórios, constam os alertas e erros nas informações contidas nos arquivos e a quantidade de ocorrências dos mesmos.

Posteriormente, para análise das informações da movimentação do estoque, foram auditados os arquivos SPED de janeiro a dezembro de 2015 e o SPED de fevereiro de 2016, além dos arquivos XML, também de janeiro a dezembro de 2015, para gerar uma planilha com a movimentação de todos os produtos do cadastro da empresa.

Junto à empresa e-Auditoria, foram definidos os sete erros mais comuns relacionados ao estoque para serem investigados nos arquivos da empresa. Os erros são os constantes no Quadro 3.

Quadro 3: Tipos de erros no SPED relacionados ao estoque

Erro 1	Itens com a mesma descrição e códigos diferentes (mensal)
Erro 2	Itens com descrições diferentes e códigos iguais (mensal)
Erro 3	NCM inexistente ou inconsistente (mensal)
Erro 4	Produto declarado no inventário com quantidade igual a zero (fevereiro)
Erro 5	Saldo de estoque negativo (anual)
Erro 6	Item com saldo positivo em 2015 não declarado no inventário de 2016 (anual)
Erro 7	Saldo de inventário declarado em 2016 com diferença do saldo apurado no final de 2015 (anual)

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Os erros de 1 a 4 são previstos no Guia Prático do SPED. O Quadro 4 é o resultado da análise desses erros identificados mensalmente. A identificação destes dados teve como fonte os relatórios de validação dos arquivos SPED Fiscal gerados pelo software e-Auditor, com uma média de 600 páginas por mês. No decorrer das páginas, foram apresentados todos os erros encontrados nos arquivos de acordo com cada norma legal, constando o tipo do erro, em qual registro do arquivo ele ocorreu, qual o campo do registro, a quantidade de ocorrências, como o erro deve ser ajustado e a base legal para tal apontamento.

Porém, para a construção do Quadro 4, foi utilizado o resumo mensal que compõe cada um dos relatórios, onde foi investigada a existência dos erros relacionados ao estoque selecionados para análise.

Após a investigação dos erros mensais, foi definida a média de erros encontrados e a média de linhas nos arquivos SPED Fiscal. Posteriormente, foi calculada a proporção em forma de percentual entre a quantidade média de erros encontrados e a quantidade média de linhas dos arquivos.

Os erros de número 1 e 2 referem-se ao ato de aplicar no cadastro de estoque da empresa a mesma descrição para itens que são diferentes, ou o mesmo código de identificação para itens também diferentes.

O erro de número 3 refere-se à classificação fiscal da mercadoria registrada pelo código NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) em forma de uma tabela padronizada nacionalmente. Essas classificações as mercadorias devem ser seguidas pelos contribuintes para emissão das notas fiscais. Então, no arquivo SPED, uma NCM pode ser inexistente ou inválida, que se refere a um código que não existe nas tabelas. Além disso, a mesma pode ser inconsistente, o que traduz um código que está sendo utilizado fora do período de vigência.

O erro de número 4 refere-se ao fato de não poder declarar no inventário itens com saldo igual a 0 (zero), uma vez que o inventário consiste no saldo final positivo de estoque anual, a ser levado como saldo inicial do ano seguinte.

No caso dos erros de 5 a 7 relativos ao inventário, são erros identificados anualmente. Para identificação destes erros, levou-se em consideração o Guia Prático EFD e as autuações emitidas pelos auditores da Receita Federal.

Em relação às análises anuais, foram utilizados dois relatórios fornecidos pelo software e-Auditor: um relatório com a movimentação do estoque durante o ano de 2015 e um relatório com o inventário apurado em 2015 e o inventário declarado em 2016.

Através do relatório de estoque com a movimentação dos itens, foi possível ter acesso às seguintes informações dos produtos: código de cada produto, descrição, unidade de medida, saldo inicial do inventário anterior, quantidade de cada produto que entrou ou saiu por mês, valor em reais de entrada por unidade em cada mês, valor em reais de saída por unidade em cada mês, saldo final encontrado após dezembro, saldo total em reais das entradas e saldo total em reais das saídas.

No relatório de inventário são fornecidos os seguintes dados: código de cada produto, descrição, saldo de inventário apurado em 2015 e saldo de inventário declarado em 2016.

Os erros de número 5, 6 e 7 referem-se à análise da movimentação ocorrida entre janeiro e dezembro de 2015 e as informações declaradas em 2016. Tais erros identificam itens que fecharam o ano com saldo negativo (quantidade de saídas maior do que a quantidade de entradas), com saldo positivo e que não foram identificados no inventário declarado em 2016 e os itens que foram declarados em 2016, mas que foram registrados com saldo diferente do apurado no fechamento de 2015.

Para a análise dos erros anuais, foi utilizado o método estatístico de proporção, em que foram confrontadas a quantidade de produtos com saldos negativos identificados na movimentação do estoque e a quantidade total de produtos movimentados no ano.

Já a proporção de itens não declarados no inventário de 2016 foi realizada através da identificação dos itens de saldo positivo no fechamento de 2015 e que não foram encontrados neste inventário com a quantidade total dos mesmos.

Sobre os itens com diferença na apuração do saldo, a proporção foi feita entre a quantidade de produtos declarados em 2016 que foram identificados com diferença do saldo apurado no final de 2015 e a quantidade total de produtos declarados em 2016.

Após a apuração dos dados, os mesmos foram confrontados a fim de analisar a situação da empresa em relação às práticas de controle interno definidas neste estudo.

3.6 LIMITAÇÕES

Este trabalho possui como limitação o tamanho da amostra. Isto se deve à falta de disponibilidade dos documentos fiscais por parte das empresas, uma vez que tratam-se de arquivos confidenciais.

Recomenda-se novos estudos com uma amostra que seja possível correlacionar o resultado da análise entre as práticas de controle interno e a escrituração dos arquivos SPED das empresas.

4. ANÁLISE DOS DADOS

Dentre as 10 perguntas relacionadas às práticas de controle interno de estoque, todas obtiveram resposta “Sim”. A partir da análise do questionário, identificou-se como falha durante o período apenas a utilização de sistemas que não são 100% seguros para a sua gestão. A pergunta de número 8 identificou que a empresa utilizou sistemas ou softwares que apresentaram falhas no ano de 2015, sendo assim uma lacuna nas práticas de controle interno. Excluindo a falha identificada na pergunta de número 8, considera-se que todas as formas de controle questionadas foram praticadas pela empresa.

A análise dos erros identificados mensalmente de 1 ao 4 está demonstrada a seguir:

Quadro 4: Resultado da análise mensal dos arquivos SPED Fiscal

Análise Mensal	Quantidade de linhas informadas no arquivo	Quantidade de ocorrências					Total de erros no estoque
		Total de erros do arquivo	Erro 1	Erro 2	Erro 3	Erro 4	
Janeiro	215.188	3.181	4	0	6	-	10
Fevereiro	219.620	2.906	19	0	10	0	29
Março	219.592	2.725	2	0	5	-	7
Abril	204.300	2.652	2	0	9	-	11
Maiο	217.072	2.794	2	0	15	-	17
Junho	209.784	2.712	0	0	20	-	20
Julho	218.123	2.756	0	0	23	-	23
Agosto	226.744	2.723	2	0	12	-	14
Setembro	217.350	2.703	0	0	15	-	15
Outubro	231.914	2.139	0	0	15	-	15
Novembro	219.252	2.136	2	0	22	-	24
Dezembro	237.646	2.126	0	0	18	-	18
Total no ano	2.636.585	31.553	33	0	170	0	203
Média	219.715,42	2.629,42	2,75	0	14,17	0	16,92

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Percebe-se que, apesar do tamanho dos arquivos analisados, com uma média de 219.715 linhas informadas por mês, a quantidade de ocorrências ligadas aos erros que foram investigados neste estudo foi extremamente baixa. Dos 31.553 erros encontrados pela auditoria nos arquivos, apenas 203 eram referentes ao estoque.

Os arquivos apresentaram uma média de 2.629 ocorrências de erros por mês, dos mais diversos tipos. Porém, em relação aos erros de 1 ao 4, o erro 2 e o erro 4 não apresentaram nenhuma ocorrência. Dessa forma, não foram escriturados itens com o mesmo código de produto e, o arquivo referente ao mês de fevereiro de 2016 que contém o inventário do ano de 2015, não foi escriturado com itens de saldo igual a 0.

Por outro lado, os erros 1 e 3 constaram no resultado da análise da auditoria. Em relação ao erro 1 foram encontrados 33 produtos cadastrados com a mesma descrição ao longo do ano de 2015, com uma média de 2,75 por mês. Em relação ao erro 3, foram identificadas 170 ocorrências de produtos cadastrados com o código NCM inexistente ou inconsistente durante o mesmo período, dando uma média de 14,17 ocorrências por mês.

De um modo geral, em relação à média de 2.629 ocorrências mensais, apenas 0,64% ou a média de 16,92 ocorrências foram relacionadas ao estoque.

A análise dos erros anuais, identificados de 5 a 7, está descrita a seguir.

A partir da análise dos dados obtidos através dos relatórios anuais, foi possível identificar que 13.863 tipos de produtos diferentes foram movimentados no ano de 2015.

Através desses dados, foi possível analisar o erro de número 5, no qual verificou-se que, 819 tipos de produtos diferentes movimentados encerraram o ano com saldo negativo, ou seja, tiveram mais saídas do que entradas. Desses produtos que apresentaram saldo negativo, a soma chega a um total de 30.661 unidades omissas no estoque.

Esse tipo de erro é considerado grave, uma vez que a fiscalização utiliza desse mesmo método de cálculo para análise do estoque, afim de verificar uma possível autuação. Caso o imposto fosse cobrado referente às 30.661 unidades omissas no estoque, cada uma dessas unidades seria multiplicada pelo seu custo de entrada e a alíquota do ICMS incidente seria aplicada. Os valores podem ser muito altos, o que geraria um grande impacto financeiro na empresa.

Ainda em relação às análises anuais, para identificação dos erros de número 6 e 7 ligados ao inventário, também foi utilizado o relatório de auditoria da movimentação do estoque. Foram somados ao longo do ano todas as entradas escrituradas nos arquivos SPED, através dos documentos fiscais, e subtraídas todas as saídas. Assim, foi possível encontrar o saldo final de estoque do ano de 2015, que foi utilizado para confronto com o inventário declarado em fevereiro de 2016.

Como resultado da análise do erro de número 6, foi constatado que dos 13.863 tipos de produtos diferentes movimentados em 2015, 10.112 itens terminaram o ano com saldo positivo, devendo ser considerados como saldo inicial em fevereiro de 2016. Porém, desses 10.112 itens, 8.432 foram identificados no saldo inicial de fevereiro de 2016, ou seja, 17% ou 1.680 itens não foram declarados no inventário.

Para a identificação da diferença do saldo apurado no estoque com o saldo informado no inventário, representado pelo erro de número 7, foram identificados dentre os 8.432 itens declarados no inventário que 7.307 produtos (87% da quantidade total) foram escriturados com o saldo diferente do apurado em 2015. Numa situação hipotética, isso significaria que, de acordo com a movimentação informada nos arquivos, se um determinado item terminasse o ano de 2015 com 10 unidades, teria sido escriturado no inventário em 2016 com estoque inicial de 12 unidades. Essas diferenças também podem sofrer autuações da fiscalização.

Os dados a seguir são resultados da análise da entrevista. Como a pergunta de número 8 do questionário que obteve resposta assinalada como “Sim” foi a única resposta que indicou falha de controle interno da empresa, a mesma foi relatada durante a entrevista pelo mesmo colaborador respondente ao questionário.

Dessa forma, foi exposto como a falha desse sistema impactou no controle do estoque em 2015

Tínhamos um sistema que não controlava o estoque adequadamente, pois toda mercadoria que entrava tinha que ser convertida em unidade. Por exemplo: Uma (1) caixa de leite com 12, tinha que ser convertida em unidade, para 12 unidades. Mas quando eram grandes quantidades vinha o problema, pois a conversão era feita por uma pessoa devido ao problema do sistema que utilizávamos, então se fosse feito o cálculo errado, já começava o problema do estoque. (COLABORADOR ENTREVISTADO)

O colaborador apontou ainda, como falha do sistema utilizado pela empresa, a falta de controle em relação à distribuição das mercadorias para as lojas, entre a matriz e as filiais, que era feita pelo centro de distribuição. Não conseguiam controlar exatamente quais as mercadorias recebidas por cada loja.

Após a identificação dessas falhas durante o ano de 2015, o sistema foi substituído, assim como destacado durante a entrevista

Sendo assim trocamos o sistema onde o mesmo trouxe várias novidades, onde toda a mercadoria é coletada e integrada com o sistema, não precisando mais fazer as contas de conversão de unidades. E o sistema aceita qualquer tipo de conversão, lançando o mesmo no registro 0220, específico do EFD ICMS/IPI. Exemplo: Uma caixa de leite com 12 e 6 unidades. O sistema cadastra dois registros 0220, CX 12 e CX 6. Tivemos alguns problemas na transição dos sistemas, sendo assim, tivemos que retificar várias vezes os EFD ICMS/IPI. (COLABORADOR ENTREVISTADO)

A questão de número 9 também foi destacada pela empresa. Eles responderam “Sim”, pois a empresa fornece treinamentos regulares a seus funcionários, mas que a rotatividade do pessoal dessa área é muito grande e que isso acaba gerando dificuldades para o controle da empresa.

Como observação à pesquisa o entrevistado destacou:

Vale a pena, fazer uma ressalva, além das perguntas do questionário. É em relação a diferença do estoque auditado. Onde a fiscalização não verifica produtos dos setores de Hortifruti, açougue, padaria e frios embutidos e processados. Pelo motivo da dificuldade de controlar quebras dos mesmos.

Dessa forma, para a análise da movimentação do estoque e do inventário nessa pesquisa, foram desconsiderados os produtos vendidos a kg (quilograma) para identificação de itens negativos. Isso se deve ao fato de a fiscalização não considerá-los para análise pois não é exigido ao comércio a prestação de informações relacionadas a produtos em transformação, desperdícios, matéria-prima e etc. Apenas as indústrias e os atacadistas estão obrigados a relatar esses procedimentos nos registros específicos do SPED.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo analisar se há relação entre as práticas de controle interno de estoque adotadas e o resultado da validação do arquivo SPED Fiscal (ICMS/IPI) já transmitido à fiscalização por uma empresa do setor varejista.

Através dos resultados, verificou-se que das 10 práticas de controle interno relacionadas ao estoque, apenas uma apresentou falha por parte da empresa. A falha apontada refere-se ao sistema utilizado para controle do estoque, no qual é feito o cadastro de produtos, entradas e saídas das mercadorias, geração do inventário, dentre outras funções.

Em relação às informações que são escrituradas nos arquivos SPED, foram encontradas poucas ocorrências de erros ligados ao estoque, uma vez que do total das ocorrências apenas 0,64% eram referentes aos erros investigados neste estudo.

Os maiores problemas dos arquivos foram encontrados na movimentação do estoque ao longo do ano de 2015 e no inventário declarado em 2016. O número de erros foi alto se comparado à análise das escriturações mencionadas anteriormente.

Foram 819 produtos com saldo negativo em relação aos 13.863 itens analisados nos arquivos, 1.680 produtos que deveriam constar no inventário e não foram identificados e, ainda entre as mercadorias que foram relacionadas no arquivo do inventário, 7.307 dos 8.432 apresentaram um saldo divergente do apurado pela auditoria.

Diante do exposto, a empresa corre risco de sofrer grandes autuações, que podem impactar fortemente no desempenho organizacional. Dessa maneira, enfatiza-se como o controle interno é indispensável para o desenvolvimento de qualquer empresa.

Uma de suas funções é a prevenção a possíveis erros que possam vir a ocorrer dentro da organização. Destaca-se ainda que os controles internos são necessários para a proteção dos ativos e para a geração de informações fidedignas, além de promoverem a diligência gerencial, bem como o respeito e cumprimento às normas e políticas da empresa.

Compreende-se a importância do controle interno para a eficiência e eficácia das atividades dentro da organização e das informações prestadas.

Sobre o que foi delineado na pergunta de pesquisa, entende-se que houve relação entre as práticas de controle interno da empresa e a escrituração do SPED Fiscal, uma vez que a movimentação do estoque e o inventário são gerados a partir das informações constantes nos

sistemas ou softwares. Assim, aponta-se as falhas nos sistemas como um dos principais motivos pela quantidade de erros anuais investigados neste estudo.

Este trabalho possui como limitação o tamanho da amostra. Isto se deve à falta de disponibilidade dos documentos fiscais por parte das empresas, uma vez que tratam-se de arquivos confidenciais.

Recomenda-se novos estudos com uma amostra que seja possível correlacionar o resultado da análise entre as práticas de controle interno e a escrituração dos arquivos SPED das empresas.

Além disso, recomenda-se novos estudos capazes de identificar outras práticas de controle interno de estoque e novas hipóteses de falhas por parte das empresas, que podem impactar na escrituração do SPED.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 8. ed. SP: Atlas, 2012.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 6. ed. SP: Atlas, 2011.

_____. Ajuste SINIEF nº 2, de 3 de abril de 2009.

_____. **Auditoria Interna**. 1. ed. SP: Atlas, 1986.

_____. Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007.

_____. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

_____. Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012.

_____. Protocolo nº 3, de 1º de abril de 2011.

_____. Protocolo nº 91, de 30 de setembro de 2013.

_____. Receita Federal do Brasil. SPED. 2012. **Guia prático EFD**. Disponível em: <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/sped-fiscal/download/GUIA_PRATICO_EFD_Versao2.0.16.pdf> Acesso em: 02 jul. 2016.

_____. Receita Federal do Brasil. SPED. 2016. **Guia prático EFD**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/estatico/55/84F292AA956E838ED01DB91A8D4C6ECD9E53C8/GUIA%20PR%C3%81TICO%20DA%20EFD%20-%20Vers%C3%A3o%202.0.20.pdf>> Acesso em: 01 mai. 2017.

_____. Receita Federal do Brasil. SPED. 2012. **SPED Fiscal**. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/sped-fiscal/>>. Acesso em: 11 dez. 2016.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.135, de 21 de Novembro de 2008

CPC. PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 16 (R1) – Estoques. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2003%20%282%29.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2017.

DIAS, Ailton. **Percepção dos discentes de Ciências Contábeis em relação à implementação do Sistema Público de Escrituração Digital**. Chapecó: 2015

E-AUDITORIA - Auditoria Eletrônica de Dados. Disponível em: <<http://www.e-auditoria.com.br/>>. Acesso em: 10 mai. 2017.

_____. Auditoria Eletrônica de Dados. **Obrigações acerca dos códigos NCM na EFD ICMS/PI e na EFD Contribuições – obrigatoriedade e responsabilidades.** Disponível em: <[http://us3.campaign-archive1.com/?u=13e8993c00846d8baca65e86b&id=aa3e8566fd&e=\[UNIQID\]](http://us3.campaign-archive1.com/?u=13e8993c00846d8baca65e86b&id=aa3e8566fd&e=[UNIQID])> Acesso em: 03 de junho de 2016.

EFD - Escrituração Fiscal Digital. Disponível em: <<http://www5.fazenda.mg.gov.br/spedfiscal/>>. Acesso em: 08 mai. 2016.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da Pesquisa Científica.** Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

GERON, C. *et. al.* SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação aos impactos de sua adoção. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade.** v. 5, n. 2, p. 44-67, mai./ago. 2011.

GRAMLING, Audrey A.; RITTENBERG, Larry E.; JOHNSTONE, Karla M. **Auditoria:** Tradução da 7ª Edição Norte – Americana Por Antonio Zoratto Sanvicente. 7. ed. SP: Cengage, 2012.

GODOY, Arilda S., Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas.** v.35, n.2, Mar./Abr. 1995a, p. 57- 63.

IBPT. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/1927/Quase-5-milhoes-de-normas-foram-editadas-no-pais-desde-a-Constituicao-de-88>> Acesso em: 27 jun. 2016.

JACQUES, E. de A. O controle interno como suporte estratégico ao processo de gestão. **Revista Contábeis,** v. 4, n. 1, p. 1-16, 2007.

JÚNIOR, Idaberto José das Neves et al. Sped: a percepção dos usuários do Distrito Federal quanto à efetividade da escrituração digital. **Revista Brasileira de Contabilidade,** [S.l.], n. 218, p. 24-37, maio 2016. ISSN 2526-8414. Disponível em: <<http://www.rbcdigital.org.br/index.php/rbc/article/view/1373>>. Acesso em: 25 out. 2017.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial,** 15ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2009.

MARTINS, P.; CAMPOS, P. **Administração de materiais e recursos patrimoniais.** São Paulo, 2.ed., Saraiva, 2006.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos.** – 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2015

PASSOS, G. **SPED - Sistema Público de Escrituração Digital: um novo paradigma em termos de conformidade tributária**. 144 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - FECAP, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado. São Paulo. 2010.

PRODANOV, C.; FREITAS, E. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2ª ed. Novo Hamburgo, 2013.

RODRIGUES, J.; JACINTO, M. Escrituração contábil digital, a transparência das informações e o perfil do profissional contábil. *Humanae*, **Revista Eletrônica da Faculdade de Ciências Humanas ESUDA** v.1, n.4, p.55-67, Ago. 2011.

ROLIM, Julio Wagner Nascimento. **O Controle interno nas pequenas e médias empresas**. Fortaleza, 2010. 46 p.

SANTIAGO, M.; SILVA, J. Evolução e composição da carga tributária brasileira. **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**. São Paulo, v. 2, n. 1, p. 22-41, jan./abr. 2006.

SEFAZ. Secretaria da Fazenda de Minas Gerais. **ICMS**. Disponível em: <<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/impostos/icms/>>. Acesso em: 03 jun. 2016.

SELHORST, Beatriz Terezinha Dal Piva. **Controle interno e de estoques: um estudo de caso em um supermercado**. Juina, 2009. 55 p.

SILVA, A. *et. al.* SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Influência nos resultados econômico-financeiros declarados pelas empresas. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**. São Paulo, v. 15, n. 48, p. 445-462, jul./set. 2013.

VIANA, João José. **Administração de materiais**. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2002

APÊNDICE

Questionário:

1. São realizadas contagens físicas de estoque regularmente?
 Sim Não
2. São realizadas conferências para confirmação de saldo, em relação aos estoques da sua empresa que estão em posse de terceiros, e aos estoques de terceiros que estão em posse da sua empresa?
 Sim Não
3. Quando os documentos fiscais de entrada da sua empresa são recebidos, os dados desses documentos são examinados detalhadamente?
 Sim Não
4. Quando algum erro é identificado nos documentos fiscais de entrada, eles são devolvidos para correção?
 Sim Não
5. Existe alguma avaliação, por parte da sua empresa, em relação a classificação fiscal das mercadorias adquiridas para revenda?
 Sim Não
6. É realizada alguma comparação entre a contagem física do estoque dentro da empresa, com o saldo do estoque registrado na contabilidade e o saldo informado no SPED?
 Sim Não
7. A empresa utiliza sistemas ou softwares para cadastrar e controlar o estoque?
 Sim Não
8. Os sistemas ou softwares (caso sejam utilizados) já apresentaram falhas?
 Sim Não
9. Os funcionários da empresa são constantemente treinados e instruídos a respeito das normas internas de controle de estoque?
 Sim Não
10. Existe controle dentro da empresa, seja através de funcionários ou sistemas, a respeito do acompanhamento da legislação fiscal e suas constantes mudanças?
 Sim Não