

CONTROLES INTERNOS COMO PREVENÇÃO DE RISCOS EM AUDITORIA

Luis Fernando Pereira Quevedo (UFGD)
Maria Aparecida Farias De Souza Nogueira (UFGD)

RESUMO

O controle interno é uma ferramenta indispensável para o desenvolvimento de qualquer tipo de entidade, sendo utilizado pela administração com o objetivo principal de proteger os ativos contra erros não intencionais ou irregularidades propositais. Na maioria das empresas e em seus diversos segmentos, ocorrem vários tipos de problemas internos, tendo como consequência perdas e prejuízos à empresa. Porém, o gestor sozinho não consegue ter um controle total sobre todos os departamentos tendo assim o controle interno um papel preventivo e de suporte eficaz, trazendo a clareza, a confiabilidade e a veracidade das informações. Mas para que o processo seja realmente efetivo, todos os colaboradores e terceiros devem colocá-los em prática. Assim, este artigo tem por objetivo identificar, analisar e compreender as formas dos controles internos, complementando os resultados obtidos através dos controles do setor de faturamento da empresa fictícia Alfa localizada em Dourados-MS e como os mesmos podem auxiliar no processo de tomada de decisões. A metodologia utilizada foi de pesquisa documental com ênfase nos resultados disponibilizados pela empresa através do dashboard de riscos (controles internos). Com os resultados apresentados conclui-se que a utilização dos controles internos implantados pela área de auditoria nas empresas serve para monitorar constantemente e notificar os gestores contra erros e fraudes que possam ocorrer, onde o foco é sempre primar pela prevenção e redução dos riscos.

Palavras-chave: Auditoria interna; Controladoria; Controle interno.

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, as organizações vêm passando por um intenso e rápido processo de transformação em todos os campos dentro do contexto organizacional, tanto nas áreas econômica, social e política. Como consequência dessa transformação surgem as cobranças dos gestores da organização, em relação às fiscalizações, exigência de legalidade e, com isso, o uso dos controles internos nas organizações se tornou imprescindível.

O controle interno é um dos mecanismos mais bem preparado para orientar todas as administrações, tanto pública quanto privada. Com este mecanismo aliado aos objetivos da organização é possível que eles ofereçam suporte eficaz, trazendo confiabilidade para os gestores nas tomadas de decisões, com um planejamento estratégico bem elaborado e previamente determinado com as metas e objetivos (ATTIE, 2011).

Ao seguir as recomendações apontadas pelos controles internos, fica explícito que o conjunto de fatores e principalmente de componentes internos e externos da organização, diminui a possibilidade de tomada de decisões que possam ser consideradas equivocadas e que poderiam afetar a organização de forma direta ou indiretamente. Nesse caso, as margens de falhas ou erros que, porventura, poderiam comprometer a organização são reduzidas consideravelmente (ATTIE, 2011).

Pode-se ressaltar acerca do controle interno que este pode ser definido como:

Um sistema de controle compreende a estrutura e o processo de controle. A estrutura de controle deve ser desenhada em função das variáveis que derivam do contexto social e da estratégia da administração, além de levar em consideração as responsabilidades de cada administrador ou encarregada por centros de competência. (GOMES; SALAS, 1999, p. 20).

O objetivo geral deste trabalho é identificar, analisar e compreender as formas dos controles internos, complementando os resultados obtidos através dos controles do setor de faturamento da empresa fictícia Alfa localizada em Dourados-MS. E os objetivos específicos deste artigo são: evidenciar o conceito e os objetivos dos controles interno; demonstrar os benefícios e resultados que os gestores terão com a prática dos controles internos na empresa Alfa e contribuir com a revisão teórica e estrutura conceitual dos controles internos da empresa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo são abordados conceitos referentes à auditoria, controles internos e riscos em auditoria.

2.1 AUDITORIA

O termo auditoria, que é de origem latina (vem de *audire*), foi usado pelos ingleses para rotular a tecnologia contábil da revisão (*auditing*), sendo que hoje se tem um sentido mais abrangente (SÁ, 1998).

Na definição de Auditoria, segundo Crepaldi (2008, p. 23), é entendida como “o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”.

De acordo com Attie (2011, p. 25). “A auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Segundo Hoog (2007, p. 65):

Auditoria contábil é o procedimento científico relativo à certificação dos elementos da riqueza azidental, normalmente contabilizados nas fundações, associações, sociedades empresária e simples. Assegurando a credibilidade das informações das peças contábeis e a integridade do conjunto de bens e obrigações e da situação líquida, visa a minimização ou eliminação dos riscos fiscais, societários, ambientais, trabalhistas, previdenciários, sistêmicos ou não da ambiência.

Sendo assim, pode-se definir que auditoria é o estudo contábil de avaliação das transações, operações e procedimentos efetuados por uma entidade onde são revisados documentos, livros, registros, demonstrações de quaisquer elementos, objetivando a veracidade desses registros e das demais demonstrações da empresa e visando a apresentação de opiniões, críticas, conclusões e orientações. A auditoria é uma peça fundamental dentro da empresa, pois ela consiste em controlar as diversas informações da empresa, podendo incluir controles internos específicos em cada área da organização para evitar situações que provoquem erros e fraudes. Segundo Attie (2011, p. 188):

A auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executados por um departamento especializado, ao passo que controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa.

O termo auditor de origem latina (aquele que ouve, o ouvinte), que na realidade provém da palavra inglesa *to audit* (examinar, ajustar, corrigir, certificar), não é exclusivo do ramo contábil, usando-se a mesma nomenclatura em outras atividades diferentes, porém exercidas com objetivos similares. O Auditor é aquele que emite opiniões sobre as demonstrações financeiras (balanço patrimonial, demonstrações do resultado, entre outras) e que também contribui para a continuidade operacional de uma empresa (ATTIE, 2011).

Com o crescimento do mercado, as empresas vêm investindo em novas ferramentas de gestão e pode-se observar que a auditoria é um excelente instrumento de gestão para as empresas, independentemente do tamanho ou segmento de atividade; com ela é possível criar controles internos com o intuito de evitar eventuais erros e fraudes, podendo comprometer a integridade da organização.

Segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) (2009, p. 47) a Auditoria Interna tem a responsabilidade de monitorar e avaliar a adequação do ambiente de controles internos e das normas e procedimentos estabelecidos pela gestão. Cabe a esses auditores atuar proativamente na recomendação do aperfeiçoamento dos controles, das normas e dos procedimentos, em consonância com as melhores práticas de mercado.

A auditoria externa ou auditoria independente é realizada por um profissional contador, bacharelado em ciências contábeis, com registro junto ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e aprovado em concurso na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Dessa forma, essa atividade profissional é desempenhada através de normas de auditoria e técnicas contábeis determinadas por órgãos competentes para serem aplicadas no desempenho do trabalho (CREPALDI, 2008).

A auditoria interna exerce o seu trabalho, segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade, a NBC TI 01, instituída pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através de ações no âmbito da entidade de maneira independente dos demais setores da organização, tendo como princípio prestar auxílio aos responsáveis pela alta gerência empresarial (CFC, 2003).

2.2 CONTROLES INTERNOS

Controles internos podem ser entendidos como o conjunto de normas e procedimentos existentes na empresa que envolvem recursos financeiros, físicos e humanos. Assim, o controle interno torna-se fundamental no alcance dos objetivos da empresa, pois de nada adianta planejar e dirigir uma organização sem que haja um controle eficaz e eficiente de todos os processos internos (OLIVEIRA, 2013, [s.p.]).

Segundo Gomes e Salas (1999) um sistema de controle compreende a estrutura e o processo de controle. Para os autores uma estrutura de controle deve ser desenhada em função das variáveis-chave que derivam do contexto social e da estratégia da organização, pois devem levar em consideração as responsabilidades de cada administrador ou gerente. Essa estrutura contém também, o sistema de indicadores de informações e de incentivos, visto que o controle interno se funda em razões de ordem administrativa, jurídica e política e que, sem controle não há e nem poderia haver responsabilidades dos centros organizacionais. Para Gomes e Salas (1999) o contexto de controle interno organizacional compreende o planejamento e a orçamentação dos meios, a execução das atividades

planejadas e a avaliação periódica de atuação, sendo este um instrumento eficaz de gestão organizacional.

Ainda considerando o conceito de controle interno, Attie (2011) o define como um meio de se obter a informação para coordenar os planos e nortear a ação dos gestores, pois todas as decisões tomadas durante o planejamento ou as operações normais deveriam estar sujeitas ao controle. Portanto, quando os planejadores montam um sistema para controlar seu plano, eles também o fazem para decisões operacionais normais. A assertiva é de que controle, sistema de informação administrativa e decisões estão inter-relacionadas, não devendo ser elaboradas ou examinadas separadamente.

Conforme Mañas (2012), "[...] todo sistema de informações gerenciais é composto por fontes internas e externas à organização. Essas fontes permitem trazer fatos do passado, presente e projetar o futuro ou cenários prováveis". Sendo assim, as finalidades dos controles internos podem ser consideradas de extrema importância para a organização.

Os controles podem ser conceituados como uma forma de gestão, visto que eles podem demonstrar resultados positivos e até mesmo negativos. Com o monitoramento dos controles a gestão da organização pode ajustar seus objetivos e até mesmo buscar formas para evitar resultados negativos que venham afetar direta ou indiretamente a organização. Marques (2004) define que é um conceito bem amplo aceito pelos usuários da contabilidade, visto que este contrasta com a definição restrita, que resumia o controle a uma função quase policial dentro da empresa. Já para Almeida (2017, p. 52) o controle interno se caracteriza dentro das Entidades sejam estas públicas ou privadas, tendo como exemplo a união de procedimentos, rotinas e métodos de controle que tem como objetivo proteger os ativos, “[...] métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

Segundo Dias (2010, p. 27) “Controle consiste em verificar se tudo ocorre de conformidade com o plano adotado, com as instruções emitidas e com os princípios estabelecidos”.

Dias (2010) ainda aponta em outro momento que um objetivo de controle pode ser também apontar falhas e erros, com o intuito de corrigi-los e evitar sua nova ocorrência. Esse controle pode ser destinado a coisas, pessoas, processos e tudo que envolva a realidade de uma organização, com vistas sempre ao aperfeiçoamento da gestão. Castro (2009), também relata que devemos considerar o Controle como um dos quatro princípios da administração e que tem a função de controlar o trabalho, para se certificar de que o mesmo está sendo executado de acordo com as normas estabelecidas e segundo o plano previsto. Enquanto Meirelles (1999) apud Castro (2009), afirma que o controle, na administração pública é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, Órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro.

O Instituto de Auditores Internos do Brasil (Audibra, 1992, p. 8), registra:

Controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização.

Lins (2014, p. 217) ressalta que os objetivos do controle interno são divididos em: “confiabilidade das informações geradas; salvaguarda de ativos; observância (*compliance*) às leis e regularidades aplicáveis; Eficiência e eficácia das operações”.

Para Crepaldi (2008), os objetivos do controle interno são: salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente; propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada; estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas; contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

2.3 RISCOS EM AUDITORIA

A gestão de riscos pode ser interpretada como o conjunto de “atividades coordenadas para dirigir e controlar uma organização no que se refere ao risco” (ABNT, 2009, p. 2). Para o COSO, o termo é definido como:

[...] um processo conduzido em uma organização pelo conselho de administração, diretoria e demais empregados, aplicado no estabelecimento de estratégias, formuladas para identificar em toda a organização eventos em potencial, capazes de afetá-la, e administrar os riscos de modo a mantê-los compatível com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos (COSO, 2007, p. 4).

Os riscos em auditoria são situações extremamente delicadas, pois o processo de auditoria consiste na identificação e análise dos principais riscos para validar os objetivos da entidade, formulando questões e respostas para determinar a administração dos riscos. Sendo assim, se faz necessário que o trabalho da auditoria seja realizado minuciosamente, pois o auditor pode sofrer penalizações caso omita informações da empresa.

De acordo com Lunkes, Welter e Crestani (2016, p. 3) citando o Portal da Auditoria (2016) entende-se por “risco geral de auditoria” aquele risco caracterizado como de “[...] de se concluir e opinar de que as contas anuais tomadas em conjunto refletem a imagem fiel da companhia quando na realidade não é assim, e o risco de que, embora elas reflitam a imagem fiel da companhia, o auditor conclua que elas não a refletem”.

Santos (2018, p. 104) considera que “[...] os riscos do não cumprimento dos objetivos institucionais da Administração Pública acabam fragilizando a chamada ‘*accountability*’”. O autor ainda define que “[...]o termo *accountability* tem sido associado à ‘responsabilização’, ‘responsabilidade em prestar contas’ e ‘prestação de contas’ (SANTOS, 2018, p. 4 *apud* IBGC, 2009; MATIAS-PEREIRA, 2010; MEDEIROS; CRANTSCHANINOV; SILVA, 2013). Portanto, caso os objetivos das organizações no geral não sejam atingidos, os gestores das áreas e também da empresa devem ser notificados pelos auditores sobre os riscos que a empresa possa estar correndo.

3 METODOLOGIA

A metodologia utilizada neste artigo foi o estudo de caso, sendo este um método que tem sido bastante utilizado para a geração de conhecimento (Eisenhardt, 1989; YIN, 2010; PARÉ, 2004) em diversas áreas incluindo as Ciências Sociais e, especialmente, o gerenciamento de projetos. Assim, para empreender o método com o devido rigor metodológico é importante seguir um protocolo de aplicação (YIN, 2010).

Para atingir os objetivos da pesquisa buscou-se analisar os controles internos da empresa fictícia Alfa, como os mesmos são auditados, os controles de riscos e as auditorias do setor de célula de saída da empresa escolhida por acessibilidade.

A empresa Alfa possui uma filial na cidade de Dourados, onde a mesma exerce a principal atividade de abatedouro de aves, tendo sido a mesma administrada por diversos grupos e empresas.

Essa empresa abate em média cento e trinta mil frangos por dia, sendo considerada uma empresa de médio porte comparando-a com as outras filiais. Dentro da empresa Alfa existem diversos setores como produção, recursos humanos, manutenção, engenharia e também a controladoria. É na controladoria que está localizado o departamento célula de saída, que é o estudo apresentado nesse artigo.

Na célula de saída trabalham seis colaboradores, onde três atuam nos processos da balança de frango vivo, realizando o faturamento de todo resíduo que sai da unidade. Já os outros três colaboradores atuam no processo de faturamento de cargas de expedição, onde o produto já deve estar pronto para ser comercializado.

O departamento célula de saída tem um papel importante dentro da unidade, pois são eles que controlam todos os processos de entrada do principal produto, a saída do mesmo e de todos os rejeitos produzidos pela unidade; com essa demanda se faz necessário que todos os processos sejam conferidos e realizados com grande exatidão.

Como todo processo da célula de saída é importante, foram implantados os controles de riscos para que a equipe esteja cada vez mais capacitada e mais orientada de como os processos devem acontecer e a forma correta para evitar erros ou desvios, pois uma das principais funções dos controles de riscos são evitar autuações de fisco e governo, sujeitando a mesma a pagar indenizações por erros cometidos durante um processo que poderia ser evitado.

Todos os controles internos foram criados por auditores internos da empresa, visto que a célula de saída possui cinco auditores responsáveis por realizar toda a conferência; mensalmente, a equipe de saída juntamente com o coordenador da controladoria precisa responder no *dashboard* disponibilizado em data específica se a equipe atendeu, não atendeu ou não se aplica o risco no mês auditado.

Com todas as respostas em mãos, os auditores coletam evidências de que estão sendo realizados os controles devidos. Desde 2020 os auditores têm solicitado as evidências por meio de documento digitalizado via *e-mail* pois, devido ao novo coronavírus, a equipe de auditores não está podendo comparecer presencialmente na empresa.

Essa pesquisa ainda é exploratória, pois segundo Gil (2018) a pesquisa exploratória é realizada sobre um problema ou questão de pesquisa que geralmente são assuntos com pouco ou nenhum estudo anterior a seu respeito. O objetivo desse tipo de estudo é procurar padrões, ideias ou hipóteses.

Gil (2018) ainda acrescenta que a pesquisa exploratória constitui a primeira etapa de um estudo mais amplo, e é muito utilizada em pesquisas cujo tema foi pouco explorado, podendo ser aplicada em estudos iniciais para se obter uma visão geral acerca de determinados fatos.

Com isso, a pesquisa exploratória pode se justificar pela necessidade em conceber instrumentos adequados ao contexto e aos sujeitos que pretendem realizar a pesquisa, buscando que atenda de modo confirmatório o seu objetivo. Deste modo é possível discutir mais acerca do campo de estudo com mais compreensão e precisão dos objetivos de pesquisa que pretendemos alcançar.

Também é descritiva visto que esse tipo de pesquisa visa descrever as características de uma população. Assim como pelo fato de que serão coletadas

informações documentais da empresa pesquisada, ela é documental, pois segunda a conceituação de Gil (2018), as pesquisas descritivas têm como finalidade principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas aparece na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Assim, o sujeito de pesquisa será a Empresa Alfa, aqui denominada com esse nome fictício para proteção da sua identidade. Como já abordado a empresa Alfa é do ramo alimentício, tendo uma filial localizada no Estado do Mato Grosso do Sul. Os dados coletados referem-se ao período de abril/2020 a março/2021, perfazendo assim 12 meses.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

A coleta de dados ocorreu mediante análises realizadas através do *dashboard* disponibilizado pela empresa Alfa S.A., podendo-se observar que a área célula de saída do setor de controladoria da empresa possui 18 riscos. O risco R23 (Criar viagem com tipo de frete errado e ou não gerar viagem) foi retirado do processo no mês de dezembro de 2020 e o Risco R17 (Controle de baixa de canhotos) foi implantado no processo no mês de fevereiro de 2021.

A partir desses controles foi realizado uma análise onde foi descrito quais foram os riscos que a equipe de célula de saída conseguiu atender, não atender ou não se aplica para a mesma.

O processo de preenchimento da planilha disponibilizada através do *dashboard* é realizado mensalmente, finalizando o mês até o dia dez (10) do mês subsequente; a equipe precisa responder se atende, não atende ou não se aplica o risco preenchendo na planilha e em seguida encaminhar através do *dashboard*.

A planilha apresentada na Tabela 1 contém os riscos e as respostas da equipe e na última coluna da tabela a porcentagem dos resultados, onde A significa atende, Ñ significa Não Atende e N/A significa Não se Aplica.

Tabela 1 - Riscos de controle da empresa Alfa (2020-2021)

RISCOS	2020									2021			ATENDE	NÃO ATENDE	N/A
	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez	jan	fev	mar			
R1	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	100%	0%	0%
R2	N/A	N/A	A	N/A	N/A	N/A	8,33%	0%	91,66%						
R6	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	100%	0%	0%
R7	Ñ	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	91,66%	8,33%	0%
R8	A	A	A	A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	33,33%	0%	66,66%
R9	A	A	A	N/A	Ñ	Ñ	A	A	Ñ	Ñ	A	A	58,33%	33,33%	8,33%
R10	A	A	A	Ñ	Ñ	Ñ	A	A	A	A	A	Ñ	66,66%	33,33%	0%
R11	A	A	A	A	-	A	A	A	A	A	A	Ñ	83,33%	8,33%	0%
R12	N/A	A	A	A	A	N/A	A	N/A	N/A	N/A	A	A	58,33%	0%	41,66%
R13	A	A	A	N/A	A	N/A	A	N/A	N/A	N/A	A	A	58,33%	0%	41,66%
R14	A	A	A	A	A	A	Ñ	A	A	A	A	A	91,66%	8,33%	0%
R15	A	A	A	Ñ	Ñ	A	A	A	Ñ	Ñ	Ñ	Ñ	50%	50%	0%

R17											A	A	16,66%	0%	0%
R19	A	A	A	Ñ	Ñ	A	Ñ	A	A	A	A	A	75%	25%	0%
R20	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	100%	0%	0%
R22	A	A	A	Ñ	A	A	A	A	A	A	A	A	91,66%	8,33%	0%
R23	A	A	A	Ñ	N/A	A	A	A	A	-	-	-	58,33%	8,33%	8,33%
R25	A	A	A	A	A	A	A	A	Ñ	A	A	A	91,66%	8,33%	0%

Fonte: Elaborada pelos autores, com dados da pesquisa.

Para maior esclarecimento, segue a descrição da legenda constante na Tabela 1.

- **Atende:** É quando a equipe da célula de saída realizou todo o processo correto, obedecendo as normas impostas pelo risco.

- **Não Atende:** É quando a equipe da célula de saída por algum motivo desobedeceu às normas e acabou perdendo o risco.

- **Não se Aplica:** É quando a norma e o risco não se aplicam para a equipe, ou seja, eles não realizam/realizaram aquele processo.

Quando o risco não é atendido no mês, é necessário que a equipe de célula de saída juntamente com o líder e coordenador realizem um plano de ação para cada risco, pois cada risco atendido equivale a uma porcentagem na nota final. Portanto, se não atende a equipe perde pontos, sendo assim de suma importância que os controles de todos os processos sejam realizados minuciosamente para evitar transtornos e perda de notas no controle de riscos.

Seguem, então, algumas análises das causas levantadas referentes à perda de risco por parte das equipes, em relação aos dados coletados na Tabela 1.

O risco R1 se refere a Efetuar faturamento com desvio de peso sem aprovação (Revisão da conferência da OCR com peso do veículo apontado na balança via sistema SAP). No período analisado, o risco R1 sempre foi atendido pela equipe (100%).

O R2 - Faturamento efetuado para Manaus com ICMS isento para destinatário desabilitado na Suframa (Confrontar emissão de faturamento para Zona Franca de Manaus x Habilitação do cliente); não se aplica para a unidade, pois a célula de saída não realiza o processo de faturamento para Manaus.

O R6 - Falta de emissão de Termo Pallet (Garantir 100% das cargas expedidas com pallet PBR possuam termo paleta emitido); o risco R6 sempre foi atendido pela equipe.

Em relação ao R7 - Pagamento e contabilização do pedágio divergente entre o SAP (DT criada) e operadora de pedágio (Pancard, TAG) – (Realizar conciliação do valor contabilizado x valor pago de pedágio ao transportador), nota-se que o mês de abril de 2020 foi o único mês que não foi atendido o referido risco.

Ao observar o R8 - Liberação CET com temperatura de transporte incorreta (carga mista) (Evitar liberação de cargas mistas com temperaturas erradas), nota-se que o risco R8 não se aplica para a equipe, pois não é realizado carregamento de carga mista, ou seja, não é carregado em um único veículo produtos congelados e produtos refrigerados, na empresa Alfa é realizado o carregamento de um único tipo para um único veículo.

Quanto ao R9 - Cenário com operação fiscal ou valores incorretos (Garantir dados Corretos nos cenários criados), pode-se observar que o R9 teve algumas oscilações, alguns meses atenderam, outros não atenderam e um único mês não se aplicou o risco. No mês de setembro de 2020, foi um mês que a equipe não atendeu o risco, onde a causa foi “Inversão de cpp na hora de fazer a nota” (Dados informados através do *dashboard*), ou seja, um colaborador emitiu uma nota fiscal com o CPP divergente, fazendo com que a equipe perdesse nota no controle de risco; já a ação tomada pela equipe foi “Implantada

pelo formulário da solicitação de nota fiscal e conferência do formulário com solicitação do SAP” (Dados informados através do *dashboard*).

Já ao analisar o R10 - Não imprimir nota fiscal (Garantir impressão da nota fiscal no mesmo dia do faturamento), demonstra que também teve algumas variações, meses que atenderam e outros que não atenderam. O primeiro mês que a equipe não conseguiu atender o risco foi em julho de 2020, onde a causa foi “Não era feita verificação pela SQ01 por falta de conhecimento e usavam SPROGNF26” (Dados informados através do *dashboard*), a equipe não verificava as notas emitidas através da transação SQ01 e a ação tomada pela equipe foi “Liberar acesso a SQ01 para os usuários do 1º turno no final do dia roda o relatório e faz os ajustes necessários, no último turno faz ajustes necessários salvar e enviar via e-mail. Caso tenha pendência fazer tratativa de acordo com controle. Considerar que MS horário de fechamento do SAP as 23:00hs” (Dados informados através do *dashboard*).

Analisando o R11 - Emissão de nota fiscal sem despacho da mercadoria (Garantir a movimentação e emissão de nota fiscal com despacho da mercadoria), percebe-se que esse processo assim como os outros é de extrema importância para a equipe realizar o controle, pois quando uma nota fiscal é emitida se faz necessário que a mercadoria seja despachada junto com a nota, e não apenas uma nota “fantasia”.

Quando se observa o R12 - Emissão de CT-e FOB para transportador Optante do simples s/ recolhimento do ICMS antecipado (Evitar emissão de Cte FOB para optantes do simples), nota-se na Tabela 01 que o R12 em alguns meses o risco foi atendido e em outros não se aplicou, ou seja, a equipe não realiza o processo; portanto, a equipe não perdeu ponto e não precisou elaborar plano de ação.

Quanto ao R13 - Emissão de CT-e FOB para transportador fora do Estado sem recolhimento do ICMS antecipado (Evitar emissão de Cte FOB para transportador não inscrito no estado de origem da carga), assim como o R12 o R13 também teve algumas variações, onde alguns meses atenderam e outros não se aplicou, portanto, a equipe não perdeu ponto.

Em relação ao R14 - Pagamento de frete sem tabela de referência (Efetuar pagamento de fretes conforme transportador e valor autorizado), a equipe de saída precisa ter uma conferência minuciosa para esse processo, pois nessa questão é realizada os lançamentos para pagamentos de fornecedores. Uma vez divergente, pode vir a gerar transtornos para a empresa, uma causa que pode acontecer se o risco não for atendido é não realizar uma conferência.

O R15 - Emissão de NF divergente da solicitação (Efetuar check da solicitação x NF impressa), também teve algumas oscilações, onde alguns meses a equipe conseguiu atender e outros meses que não atenderam, podemos observar que no mês de julho de 2020 o risco não foi atendido, onde a causa foi “Balança do frango vivo deixou passar 4 notas com fornecedor errado, por que não realizava o check por não ter o formulário” (Dados informados através do *dashboard*), ou seja, a equipe da balança de frango vivo não se atentou ao emitir a nota fiscal e acabou gerando a nota fiscal com o fornecedor divergente, com isso a ação tomada foi “Implantar check de conferência da solicitação x ticket de pesagem x nota fiscal impressa, marcar cada item de verificação, assinar e enviar a pessoa que faz a baixa do canhoto que vai realizar o duplo check”. (Dados informados através do *dashboard*).

Analisando as informações do R17 - Controle de baixa de canhotos (Baixa e controle de canhotos de vendas), este foi implantado no mês de fevereiro de 2021 no controle de riscos, e a equipe de célula de saída conseguiu realizar o controle e atenderam nos meses de pesquisa.

Observando as informações do R19 - Cancelar peso e não informar motivo (Relatório gerado diariamente para verificação dos pesos cancelados com devida justificativa), teve 75% de atendimento e os outros 25% não foi atendido. No mês de setembro de 2020 a equipe não conseguiu atender o risco, onde a causa foi que “Não estava sendo informado justificativa no SAP” (Dados informados através do *dashboard*). Com isso a equipe precisou tomar uma ação para controlar melhor o risco e a ação tomada foi “Treinar as pessoas que executam atividades para justificar no campo o motivo” (Dados informados através do *dashboard*).

Observando as informações do R20 - Pesagem manual (Controlar pesos realizado via manual), nota-se que este teve 100% de atendimento no período de abril de 2020 a março de 2021.

Quanto ao R22 - Não efetuar controle de lacres (Implementar controle de lacres cfe noma 03.2.022), percebe-se que esse controle é de extrema importância para o processo de faturamento e carregamento, de acordo com informações repassadas pelo gestor da empresa Alfa, o controle dos lacres são de responsabilidade da equipe de carregamento. Assim, quando uma carreta é lacrada, o número do lacre é informado em todos os documentos, onde o motorista entrega a documentação no destino e o lacre informado precisa ser o mesmo do físico, significando que a carga está preservada da mesma forma que foi entregue pelo carregamento de origem.

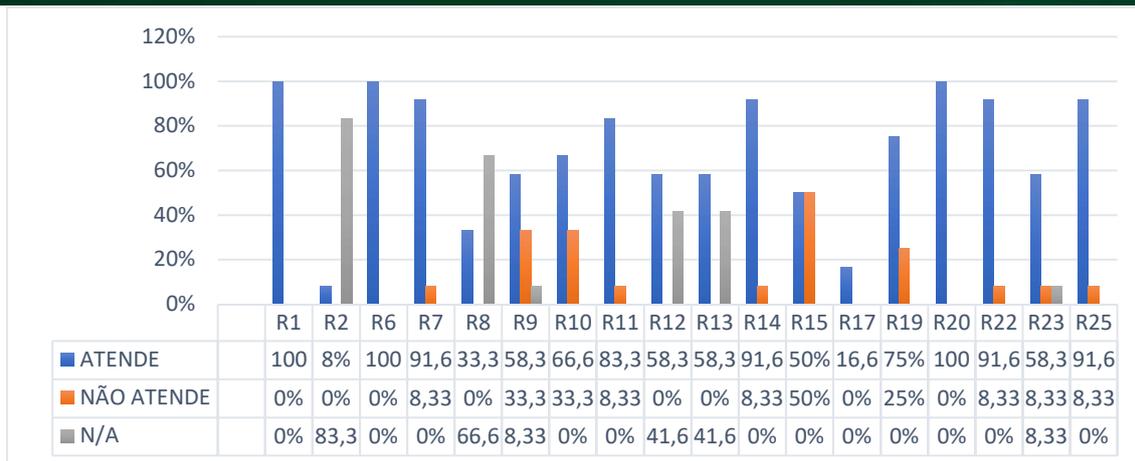
Em relação ao R23 - Criar viagem com tipo de frete errado e ou não gerar viagem, nota-se que esse lançamento é pouco utilizado pela equipe da célula de saída, mas acabam utilizando. Conforme relatório do *dashboard* uma causa que não conseguiram atender o risco foi que a equipe realizava o controle, porém não utilizava a transação SQ01 e ação tomada foi implantar controle via transações Z51M, Z51V e SQ01. Vale ressaltar que esse risco foi desabilitado do controle no mês de dezembro de 2020.

Já o R25 - Pesagem com balança não aferida (Garantir que a aferição das balanças foi executada conforme Legislação/Norma 14.10.072 - Programa de Controle e calibração de instrumentos), é de responsabilidade da equipe de saída, garantir que todos os veículos sejam pesados corretamente, evitando desvios e futuras autuações para a empresa.

Após análise na tabela dos riscos pode-se observar que os riscos R1, R6 e R20 foram os que mais tiveram atendimento pela equipe (100%), ou seja, que foram executadas da forma correta, conforme o controle de riscos criada pela equipe de auditores da empresa. Já os riscos que menos atenderam foram os riscos R15, R9 e R10, sendo que nesses riscos a equipe da célula de saída teve algumas causas que fizeram com que os colaboradores não conseguissem atender, ou seja, realizar todo o processo conforme o controle e sua descrição.

Resumidamente, foi elaborada a Figura 01, para melhor visualizar as informações dos riscos pesquisados.

Figura 01 – Riscos e os percentuais de cumprimentos da Empresa Alfa (2020-2021)



Fonte: Elaborado pelos autores, com dados da pesquisa.

Assim como já foi discutido no decorrer deste, a questão do controle interno é monitorar constantemente e sempre notificar os responsáveis das áreas para as possíveis correções, por meio das solicitações dos auditores, onde o foco deve sempre primar pela prevenção para redução dos riscos.

Quando a equipe não está conseguindo seguir os procedimentos dos riscos, os auditores devem responsabilizar a equipe e solicitar correções e também planos de ações sugerindo verificações para não ocorrer falhar nos processos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste artigo foi apresentar o processo adotado pela empresa Alfa para conduzir os controles internos implantados obedecendo as regras impostas pelos auditores internos, onde o foco principal dos controles são preservar a imagem da empresa, evitando erros, fraudes e possíveis autuações.

Como foi observado o papel do auditor é de suma importância para a empresa onde, para exercer essa profissão, é exigido que o profissional esteja sempre atualizado com as normas relacionadas ao trabalho, pois eles criam e moderam os controles internos estabelecidos e esses controles precisam estar sempre em conformidade com as necessidades da empresa, obedecendo às normas do governo.

Lembrando que a partir dos resultados apurados pelos auditores, os gestores podem utilizar os dados para tomadas de decisões onde pode impactar diretamente em todos os processos da empresa.

Por fim, sob o ponto de vista de auditoria, o controle interno é considerado um instrumento de extrema importância para a organização, onde ele pode consolidar resultados positivos e também controlando com mais eficiência as operações, proporcionando proteção contra erros e fraudes, minimizando a possibilidade de ocorrer riscos para a empresa. Com isso, sugere-se a realização de pesquisas relacionadas ao tema auditoria, evidenciando os riscos e a forma de atuação para melhoria desses processos.

REFERÊNCIAS

ABNT - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. ISO ABNT NBR 31000:2009 – Gestão de Riscos – Princípios e diretrizes. Rio de Janeiro, 2009.

ABNT ISO GUIA 73:2009 – Gestão de Riscos – Vocabulário. Rio de Janeiro, 2009a.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: abordagem moderna e completa.** 9 ed. São Paulo: Atlas, 2017. Disponível em:
[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597013801/epubcfi/6/20\[%3Bvnd.vst.idref%3Dbody010\]!/4/20/3:65\[%20e%20%2Cirr\]](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597013801/epubcfi/6/20[%3Bvnd.vst.idref%3Dbody010]!/4/20/3:65[%20e%20%2Cirr]) Acesso em: 08 out. 2021.

ATTIE, Willian. Auditoria conceitos e aplicações. 6. ed. 4. Reimp. São Paulo: Atlas, 2011.

AUDIBRA - INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna.** 2 ed., São Paulo: Audibra, 1992.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade: auditoria interna: NBC TI 01 e NBC PI 01.** 2003. Conselho Federal de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade: auditoria interna: NBC TI 01 e NBC PI 01. Disponível em:
https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000986 Acesso em: 08 out. 2021.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: Teoria e prática.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTRO, Domingos Pobel de. Auditoria e Controle Interno na Administração Pública. *In: Evolução do Controle Interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a Criação da CGU em 2003 e Guia para Atuação das Auditorias e Organização dos Controles Internos nos Estados, Municípios e ONGs.* 2. ed. São Paulo: Editora Atlas 2009.

COSO - COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Gerenciamento de Riscos Corporativos: Estrutura Integrada.** Sumário Executivo e Estrutura (COSO GRC, 2004). Tradução: PriceWaterhouseCoopers e Instituto dos Auditores Internos do Brasil, São Paulo, 2007.

DIAS, S. V. S. **Manual de Controles Internos: Desenvolvimento e Implantação.** São Paulo: Atlas, 2010.

EISENHARDT, K. M. (1989). Building Theories from Case Study Research. **Academy of Management Review**, 14(4), 532-550.

GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018. ISBN 978-85-97-01292-7. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597012934/epubcfi/6/10> Acesso em: 08 out. 2021

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. Filosofia Aplicada à Contabilidade. 1 ed. Curitiba: Juruá, 2007.

IBGC - INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 4. ed. São Paulo: IBGC, 2009.

LINS, Luiz dos Santos. **Auditoria: Uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa**. 3 ed. São Paulo: Atlas 2014.

LUNKES, Alexandre Rodrigo; WELTER, Douglas Jean; CRESTANI, Leandro de Araújo. OS RISCOS DA AUDITORIA CONTÁBIL INTERNA E SUAS NORMAS ETICAS. **ENCITEC**. 2016. Disponível em: https://www.fasul.edu.br/projetos/app/webroot/files/controle_eventos/ce_producao/2016_1020-114603_arquivo.pdf Acesso em: 08 out. 2021.

MAÑAS, Antonio Vico. **Administração de sistemas de informação**. 8ª edição. São Paulo: Érica, 2012.

MARQUES, Wagner Luiz. **Contabilidade Gerencial à necessidade das Empresas**. 2ª edição. Paraná: Cidade, 2004.

OLIVEIRA, C. **Controles internos**. Portal Contábeis. 2013. Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/artigos/1054/controles-internos/>. Acesso em: 30 ago. 2021.

PARÉ, G. (2004). Investigating Information Systems with Positivist Case Research. **Communications of the Association for Information Systems**, 13(18).

SÁ, Antonio Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1998.

SANTOS, Marcos José Araújo dos. Auditoria de Gestão de Riscos: o novo olhar do Tribunal de Contas da União. **RAGC**, v.6, n.22, p.99-113/2018. Disponível em: <file:///D:/Cida/FACE/2021/Projeto%20de%20Extens%C3%A3o/XI%20SICONF/Artigos/Submetidos/Luis%20-%20Corr%201195-4641-1-PB.pdf> Acesso em: 08 out. 2021.

YIN, R. K. (2010). **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 4 ed. Tradução: Daniel Grassi. Porto Alegre: Bookman.