



# **A Auditoria Interna e sua Contribuição para a Melhoria Contínua nos Processos e Gerenciamento de Riscos de Empresas Terceirizadas**

**Gustavo Luis Viola Leal**  
**guss\_u2@hotmail.com**  
**FaSF**

**Marcus Vinicius Barbosa**  
**marcus.barbosa1979@gmail.com**  
**FaSF**

**Adival de Sousa Monteiro**  
**adivalmonteiro@outlook.com**  
**FaSF**

**Paloma de Lavor Lopes**  
**palomalavor@gmail.com**  
**FaSF**

**Renan Gomes de Moura**  
**renangmoura@gmail.com**  
**FaSF**

**Resumo:**Hoje em dia é notável a preocupação das empresas com sua imagem e com a transparência de seus resultados e processos, por isso o ramo de auditoria vem crescendo exponencialmente. Mesmo que essas as atividades empresariais ou parte delas sejam terceirizadas, a imagem da empresa reflete nos resultados obtidos das organizações contratadas, logo, essa pesquisa visa mostrar que a atividade de auditoria interna faz se necessária nos processos terceirizados e propõe-se a acompanhar e evidenciar a importância do acompanhamento dos processos de formas periódicas para que esses resultados possam ser melhorados e que permaneçam com um baixo risco nos procedimentos realizados por essas organizações, por fim, conforme mostra o estudo de caso relatado, comprova-se que os desvios encontrados após a orientação da auditoria interna, tanto melhorou quanto diminuiu quaisquer possíveis riscos tanto financeiro quanto de qualidade, antes não identificados corretamente. Porém é notório ainda que esses processos se não acompanhados continuamente possam novamente a ser prejudicial a saúde dos processos da empresa contratante.

**Palavras Chave:** Auditoria Interna - Gestão de Riscos - Terceirização - Controle Interno -



## 1 INTRODUÇÃO

No atual cenário global, as empresas estão cada vez mais voltadas a manter o foco no *core business* de atuação, muitas organizações têm terceirizado parte ou por completo atividades que não são primordiais para seu funcionamento. Dá-se, então, a uma empresa contratada a função de gerir alguns processos. Os contratantes em sua maior parte são corresponsáveis pelos produtos procedentes desse meio, pois mesmo que não atue diretamente nos processos e ações, este como parte do negócio, tem por diversos motivos a preocupação e responsabilidade em averiguar e garantir que as funções estão sendo exercidas conforme contrato estipulado e legislações que regem algum serviço ou produto.

Compreende-se que a atividade da auditoria interna no país ainda é recente, de acordo com Almeida (2012), “...ainda se está no estágio inicial em termos de técnicas...”, pois ainda não existem legislações que aprofundem o assunto como se verifica nos países onde a auditoria interna pode ser vista de extrema importância e possuem leis e regras mais rígidas. A auditoria interna vem com o tempo retirando o conceito de que é uma área “rígida” onde se procura apenas culpados por processos errôneos ou desvios contábeis, atualmente ela se apresenta da melhor forma como parceira das demais áreas da empresa.

Nota-se que a auditoria interna vem crescendo amplamente e se tornando cada vez mais importante dentro das empresas, principalmente em função dos custos. As organizações de sucesso vêm evoluindo e notam que quanto mais transparentes e corretos os processos mais valor essas organizações passam a ter, sendo alvo de investimentos tanto por investidores, como por consumidores. A auditoria interna trabalhará como suporte basilar, elaborando relatórios a serem apreciados em processos de auditoria externa e atuará também em conjunto com as áreas dando auxílio e corrigindo, se necessário, os métodos empregados, caso estejam em não conformidade com o acordado.

Com esse acompanhamento realizado periodicamente, faz-se necessário entender por que a auditoria nos processos de terceiros torna-se ferramenta essencial nos dias atuais, cabendo-nos questionar: como a atividade de auditoria interna por parte do contratante impacta na qualidade dos processos e ajuda no gerenciamento de riscos dos serviços das organizações por eles contratadas?

O presente artigo visa compreender como as ferramentas e técnicas de auditoria interna servem como estratégia de melhoria nos processos realizados por empresas terceirizadas, além de compreender como a auditoria interna avalia os riscos de processos, identifica desvios e apresentar sugestões de melhorias para gerir os mesmos.

O trabalho se pauta no caminho metodológico das dimensões de pesquisas propostas por Gatti (2002), Gressler (2003), Creswell e Rocha (2007) e Creswell (2014), considerando que o escopo da pesquisa se debruça por sobre o levantamento de informações bibliográficas sobre tópicos sobre a evolução da ciência da administração, bem como os pressupostos teóricos que dão ancoragem à ciência, para posteriormente apresentar o caminho metodológico do trabalho, bem como os resultados verificados com a aplicação da pesquisa.

Diante das colocações supracitadas e buscando garantir e certificar que todos os processos geridos por empresas terceirizadas estão sendo realizados de forma correta e dentro dos padrões organizacionais, estes amparados em leis e boas práticas de mercado, compreende-se ser necessário o monitoramento da contratada, assegurando assim que todas as



normas e procedimentos, por mais simples que sejam, estão sendo seguidos, visando à qualidade geral e total em todos os processos. Por conseguinte espera-se que o material ora elaborado sirva de apoio para novas propostas e estudos junto à área de ciências sociais aplicadas.

## 2 CONCEITOS DE AUDITORIA

A auditoria consiste basicamente em averiguar se as atividades realizadas estão de acordo com o que foi estipulado anteriormente. São análises sistemáticas contábeis e de processos visando identificar as conformidades nas ações pré-estipuladas, sejam em contratos, leis, normas, ou regras vigentes e divulgando esses resultados. Exemplificando isso, tirando de uma visão contabilística e administrativa e trazendo para uma simples ação diária, pode-se moldar que para realizar a atividade de atravessar uma rua dentro de uma área da sua empresa, uma norma estipula que se deve: Encontrar uma faixa de pedestre, esperar o sinal fechar para os veículos e abrir para pedestres, verificar se os veículos estão parados e por fim, atravessar a rua. Caso tenha pulado algum processo ou se realizou os passos estipulados de forma diferente do escrito acima, existe um desvio no seu sistema e sobre essa falha do que se preconiza *versus* a práxis que a auditoria busca identificar e corrigir, sempre demonstrando seus resultados com clareza. Tal afirmativa pode ser corroborada pelo pensamento de Lins (2014, p.3), ao afirmar que:

De maneira geral e simplificada, auditoria, seja de qual tipo for, interna ou externa, significa conferência, verificação, análise e avaliação e, acima de tudo, comunicação dos resultados dentro de um determinado objetivo ao qual a auditoria se propõe.

Além de analisar e identificar desvios, a auditoria também serve como termômetro indicativo e pode servir como base para *stakeholders* da empresa e para futuros investidores, assim como também pode demonstrar, através de seus relatórios, se o controle administrativo da empresa ocorre de maneira eficiente ou não; assim sendo, pode indicar os primeiros princípios de má administração de contas e processos. E em se tratando de empresas com ações nas bolsas de valores, a contratação de auditores externos se faz necessária para, no Brasil o cumprimento da Lei das S/As (BRASIL, 1976; 2007) para garantir a veracidade dos resultados e demonstrativos contábeis. Em especial com o advento da Lei 11638 (BRASIL, 2007), a atividade de auditoria se baliza sobre os padrões internacionais de apresentação de resultados financeiros, onde seus conceitos balizam diversos processos pautados na atividade de auditoria.

Com o desenvolvimento global e a abertura do país na década de 90, nota-se a necessidade de acompanhar os cenários mundiais relacionados à organização de contas e processos, porém essas ações só poderão ser corroboradas com averiguação de auditores e adequações legais, adequações essas que passaram desde ajustes legais, como difusão de novos pronunciamentos do CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis, com a norma CPC 00 (2012), que estabelece os padrões de apresentação dos relatórios contábeis financeiros, cujo objetivo consiste em “[...]é o de servir como fonte dos conceitos básicos e fundamentais a serem utilizados na elaboração [...] das demonstrações contábeis das entidades comerciais, industriais e outras de negócios e também para a elaboração de outros relatórios.” (CFC, 2013, p. 09) que visam garantir a idoneidade do processo nas organizações. Entende-se que a chegada da Lei propiciou o surgimento de um novo ambiente operacional e administrativo onde a concorrência preza pela boa saúde das normas e regras estabelecidas na empresa.



Tal como nos procedimentos contábeis, que hoje são conceitos universais, as normas preconizadas pelo IASB – *International Accounting Standards Boards*, foram incorporadas às operações contábeis pelo CPC, bem como pela Lei 11.638/2007 (BRASIL, 2007), mais conhecida como a nova Lei das S/As. Vale ressaltar que a atividade de auditoria, conforme já preconizada pela Lei 6.404/1976 (BRASIL, 1976), já se tratava de assunto de extrema relevância para as organizações estas receberem auditores para verificações e atestar ao mercado. Com a modernização da estrutura contábil e a adaptação das apresentações das demonstrações contábeis adequados aos pronunciamentos da Escola Americana, o que facilitou a atividade de auditoria em qualquer lugar do Globo.

## 2.1 Tipos de Auditoria: interna e externa

De acordo com Almeida (2012), “a auditoria externa surgiu da evolução de um sistema capitalista”. Com a evolução do processo industrial, as finanças ajudaram, já na década de 20, a transformar empresas familiares, de pequeno porte, em grandes corporações, mais complexas e estruturalmente segmentadas, que exigiam um esforço de investimento de diversas pessoas e grupos, como banqueiros, acionistas e poupadores. Por sua vez e segundo

Assaf Neto (1997, p.11) destaca que:

[..] impulsionada pelas novas teorias administrativas desenvolvidas por Taylor e Fayol, as finanças das empresas passaram a se voltar para os aspectos internos da empresa, ao aperfeiçoamento de suas tarefas e procedimentos, e desenvolvimento de sua estrutura organizacional. Este enfoque, de caráter mais administrativo, foi reforçado com a depressão econômica em 1929/30, tornando o estudo das finanças também preocupado com a liquidez e solvência das empresas.

Desse modo, os controles e a atividade de auditoria surgem, em um período econômico conturbado objetivando ampliar e tornar mais competitivas e desenvolvidas as organizações, a fim de apresentara futuros (e potenciais) e atuais investidores que a empresa seria capaz de gerar lucros.

Desse modo, fazia-se necessário que os resultados obtidos e divulgados pela alta administração da empresa, fossem atestados por profissionais com grande conhecimento dos processos, de forma a averiguar e validar tais resultados.

Os conceitos de auditoria permeiam toda a operação da empresa. Apesar de ser ligada mais usualmente aos exercícios contábeis, a auditoria externa também conhecida como auditoria independente pode também ser realizada em qualquer processo no qual a empresa ou *stakeholders* necessitem por algum motivo, da comprovação de que os processos ou gestão da empresa estão de acordo com o que foi estipulado em contrato. O Instituto de Auditores Internos do Brasil, Audibra (1992, p.48), aponta que:

[...] 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.



Conforme explanado por Almeida (2012), “os futuros investidores passariam a exigir que essas demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa”. A Auditoria Externa – AE traz mais credibilidade às demonstrações nos resultados obtidos, visto que esses auditores conforme dito acima, não detêm vínculo nenhum com a empresa contratante, por isso é de extrema importância a escolha desse auditor ou empresa de auditoria externa, pois para que seja realizado uma avaliação válida e positiva no que diz respeito aos resultados, sendo preciso contratar pessoas certas para a atividade.

Mas decerto entende-se que a atividade externa da auditoria encontra uma dependência dentro das atividades de controle interno, visto que estes permitem estabelecer controles e indicadores que refletem com mais acurácia os dados a serem verificados pela equipe de auditoria. A gestão de projetos, apesar de não vinculada à ação de controle, aponta uma relação próxima entre atividades de monitoramento e controle e execução de contratos firmados, de forma a verificar se requisitos propostos tenham sido cumpridos (PMBOK, 2013).

Existem várias normas tanto para contratantes e contratadas em relação à validação de dados e representação de conclusão satisfatória da auditoria, tudo estipulado pelas Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC expedida pelo CFC, em consonância com o CPC e demais organismos que regulam a atividade de auditoria.

Como dito nos parágrafos anteriores, a atividade de auditoria foi beneficiada pela padronização, na contabilidade brasileira aos padrões internacionais, o que acarretou uma série de mudanças nos procedimentos para apresentação dos resultados, bem como na forma como são emanadas os documentos e procedimentos que orientam a atividade de auditoria. O Quadro 01, anexo ao artigo apresenta uma síntese destas mudanças.

Notadamente como ciência social, a Contabilidade moderniza-se com a evolução da sociedade, fazendo uso das informações existentes nesta aldeia global promovido pelo processo de globalização, que facilita alterações que visam à melhoria das apresentações dos resultados obtidos pelas organizações, dando cada vez mais transparência aos agentes dos quais a informação processada faz-se relevante, de forma que esta conte com a possibilidade de uma mais valia junto ao mercado, considerando o conjunto de produtos e serviços oferecidos, além da confiança nos dados apresentados.

Com a expansão do mundo globalizado, a importância na melhoria nos processos administrativos era vital para a diferenciação na qualidade interna das empresas. A identificação de riscos e melhoria de nas atividades administrativas consistem no primeiro passo para uma mudança no gerenciamento empresarial, porém tanto em pequenas, médias como em grandes empresas, se faz necessário que houvesse um acompanhamento de forma sistemática. Com a utilização de auditorias externas e seus pareceres, que além dos resultados contábeis, também por vezes começavam a apresentar ideias e sugestões de evolução, estas oriundas de problemas que eram identificados ou levados até eles enquanto a auditoria era realizada, notava-se a falta de uma pessoa ou área que pudesse dar suporte necessário para os questionamentos dos auditores, surgiria então o auditor interno, devido a necessidade de um acompanhamento contínuo dentro da empresa já que o auditor externo permanecia apenas enquanto durasse as suas averiguações e resultados contábeis.

Conforme definido pelo The IIA – *The Institute of Internal Auditors* (DIAS, 2008, p.01).



A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de garantia e consultoria, concebida para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização, ajudando a atingir seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a efetividade dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Percebe-se na atividade da auditoria interna, assim como a auditoria externa, que deve ser realizada de forma imparcial, onde ambas visam independente da origem de suas relações, auxiliar a empresa a melhorar processos em sua totalidade, buscando a compreensão dos sistemas de organização, afim de ações para que as metas da empresa sejam alcançadas.

## **2.2 Auditoria Interna de Processos e a Gestão de Risco**

Conforme as funções empresariais se expandem no que se diz respeito a termos de controle e métodos de execução, oriundos da necessidade de melhoria de processos ou inovação dos mesmos, a auditoria interna pode agir como gerenciadora de risco, uma vez que com seus monitoramentos periódicos, pode identificar os mesmos, que de acordo com Avalos (2009) “risco, pode ser conceituado como fatos ou acontecimentos onde a probabilidade de acontecimento é incerta”, corroborando o conceito também utilizado de que o risco nada mais é do que aquilo que se é esperado não aconteça.

Para que a identificação de riscos possa ser realizada com êxito, é necessária uma análise crítica do processo, é preciso que haja um bom discernimento sobre a importância desse conceito como um todo para um melhor gerenciamento, e conforme descrito por Avalos (2009), “... a identificação do risco é um processo interativo e integrado à estratégia e ao planejamento...”, uma vez que um risco mal identificado, avaliado ou tratado pode acabar causando prejuízos para a organização. Para que isso não ocorra, para que uma boa avaliação seja realizada é preciso entender os objetivos gerais ou em sua totalidade da companhia e identifica-los, uma vez que conforme citado por Avalos (2009), “os riscos são enfrentados por todas as organizações e sempre são inerentes ao negócio, sem forma prática para reduzi-lo a zero”. Riscos e negócios andam juntos, no gerenciamento de riscos deve-se saber separá-los ou mitigá-los da melhor maneira possível.

Com ajuda de relatórios de auditores, é pode-se mensurar os riscos em novos processos e investimentos, determinando o que é plausível para dar continuidade, geralmente com um baixo grau de impacto, e quais são os riscos com alto grau de impacto para assim propor um limite aceitável para que as operações continuem nesse processo. Ratificando o exposto acima e conforme exposto por Dias (2015), “o auditor precisa avaliar os riscos quando o objetivo do processo não é alcançado, pois isso significará a identificação de possíveis perdas”, é também descrito por Dias (2015), “sabe-se que perdas ou falhas podem ocorrer em processos menos prioritários, mas sempre em uma proporção que não gere sérios danos ao negócio da empresa”. Por fim é importante frisar que um dos principais objetivos da auditoria interna, ligada diretamente aos processos organizacionais é elaborar meios e formas de manter o negócio rentável, com qualidade mínima esperada e sempre agregando valor ao sistema em si.

## **2.3 Tributação - Breves Conceitos e Suspensão da Alíquota**



O texto descrito nesse tópico visa facilitar o entendimento e ancoragem ao caso proposto no tópico seguinte.

O Brasil é um país que detém uma das maiores taxas de impostos do mundo segundo dados da Revista Exame (2016). Salvo algumas exceções, todo e qualquer produto ou serviço no país é taxado por diversos impostos. Um dos mais conhecidos e tidos como um dos principais impostos do país é o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

Toda e qualquer norma ou regra é informada no regulamento do ICMS, e cada estado brasileiro regulações próprias, esses são descritos conforme necessidades e orientações tributárias do local. A taxa para circulação de materiais e prestação de serviços no estado do Rio de Janeiro é de 20% e é a maior do país, ou seja, 20% do valor de todos os serviços e produtos que circulam dentro de nosso estado é referente ao ICMS, salvo os casos que possuem isenção conforme será explicado abaixo. Vale lembrar que uma orientação importante versa que o comprador da mercadoria que normalmente que revende detém o crédito para pagamento do imposto, sendo ele o intermediário da operação. O ICMS a ser pago pelo intermediário a título de desembolso será a diferença entre o valor de compra e o valor adicionado, correspondente ao lucro da mercadoria. O portal Asseinfo elucida tal questão:

Vamos a um exemplo: uma empresa compra mercadorias para revenda

por R\$100. Vamos supor a mesma alíquota na compra e na venda de 18%. Dessa forma, por não ser a consumidora final, essa empresa terá o crédito de R\$18 ( $18\% * R\$100$ ). No momento da venda, ela é repassada por R\$150, tendo gerado a obrigação tributária de R\$27 ( $18\% * R\$150$ ). No momento do acerto de contas junto ao fisco estadual, a empresa não recolherá os R\$27, pois já tinha um direito contabilizado de R\$18, apenas tendo obrigação de desembolsar mais R\$9 ( $R\$27 - R\$18$ ).

Uma das regras do Regulamento do ICMS - RICMS - RJ versa a suspensão do pagamento da taxa do ICMS, vista no LIVRO I, art. 52 (SEFAZ,2000). O parágrafo versa que toda saída e respectivo retorno de mercadoria destinada a conserto, reparo ou industrialização não incide sobre o imposto. Pode-se entender que quando adquirido o material, já fora pago o devido imposto referente aos itens, logo para utilizar o mesmo para reparação de seus ativos em outros locais do estado não é cobrada a taxa para circulação do material.

Em contrapartida a mesma regra exige que o retorno do material seja feito em 180 dias. Caso não seja feito o retorno a empresa deverá destacar o imposto referente a nota emitida, com adição de impostos cabíveis contando com data de emissão da mesma. Existem casos em que é possível uma única prorrogação pela mesma quantidade de dias, precisando que o interessado intervenha com uma solicitação.

Seguindo as orientações tributárias de acordo com o RICMS, os itens e serviços com benefícios de isenção, circularão com nota fiscal com o CFOP – (Código Fiscal de Operações e Prestações) com a caracterização do serviço em si, atendendo assim a regulamentação brasileira que solicita que qualquer mercadoria ou serviço em circulação tenha um comprovante fiscal, indicando assim a comprovação de que a empresa paga os devidos tributos para o governo. Outro ponto importante a ser destacado nas orientações técnicas, trata sobre a questão da vinculação da nota de origem para gerar efeitos suspensivos quando do envio da mercadoria ao prestador, para que o tributo não seja destacado pelo emissor da



mesma, sendo realizada a vinculação do item, quando de seu retorno, à nota que originou o fato tributário.

### **3 ESTUDO DE CASO**

O estudo de caso descrito, retrata uma empresa privatizada que opera no setor logístico brasileiro desde 1996, utilizando a malha ferroviária que corta 3 estados como sua principal estrada para o escoamento de cargas.

#### **3.1 Caminho Metodológico**

Segundo o entendimento de Gatti (2002, p.9) “[...] pesquisa é o ato pelo qual procuramos obter conhecimento sobre alguma coisa”. Desse modo e ainda a luz da autora, “[...] método é ato vivo, concreto, que se revela nas nossas ações, na nossa organização (IDEM, 2010, p.2) no desenvolvimento do trabalho de pesquisa, na maneira como olhamos as coisas do mundo” Devemos ir além dos fatos, não se contentar com o primeiro resultado, mas ir sempre em busca de novas informações.

Conforme Gressler (2003), o delineamento de uma pesquisa inicia-se pela seleção de um tema para estudo de um tópico a ser abordado. A seleção do tema está relacionada à viabilidade de sua investigação, permitindo sua problematização, especificando o aspecto mais intrigante do fenômeno abordado, tornando dessa forma o problema alvo de pesquisa. Tal procedimento fora adotado ao propor o tema considerado na pesquisa, ao verificar as questões que permeavam um objeto verificável.

Para Creswell e Rocha (2007), caracterizamos como pesquisa qualitativa visto que explora o significado de dado problema a ser apreciado. Sendo uma abordagem qualitativa, o presente trabalho possui abordagem fenomenológica (Creswell, 2014), considerando que especificamente envolve um fato ocorrido que acarretou impactos a um grupo de atores envolvidos, conduzindo indutivamente o grupo envolvido ante o fenômeno ocorrido à proposição de ações para minimizar o impacto operacional ocorrido, como se verificará no tópico seguinte.

#### **3.2 Relato do Caso**

A empresa X, que além de gerir a malha e logística ferroviária, realiza manutenções preventivas para garantir maior confiabilidade na segurança do transporte, bem como manutenções corretivas, mediante necessidade de seus ativos, optou por contratar uma empresa terceirizada para ajudar na realização de manutenções mais pesadas que contemplavam uma maior utilização de HH (homem/hora), sendo esse processo de terceirização foi feito por licitação na modalidade de concorrência, ou seja, a empresa que possuir o menor valor e garantir as operações necessárias em contrato seria a vencedora do certame.

Após realização das apurações a empresa Y, agora contratada para gerir o processo de manutenção de ativos que transportam cargas, assina um contrato que contempla em sua principal finalidade a manutenção de ativos e atividades interligadas a realização da atividade principal, podendo realizar outros serviços além do estipulado desde que seja solicitado e aprovado pela contratante. Em uma cláusula do contrato é especificado por interesse da empresa contratante, todo o envio de materiais para a manutenção dos ativos, exceto materiais que estão na categoria de insumos, esses serão medidos e pagos em contrato de acordo com o



consumo realizado mensalmente. Essa decisão estratégica de envio é tomada, pois a empresa já realiza a compra os materiais necessários para realização de manutenções em suas demais oficinas, utilizando o *forecast* indicado no ano anterior, logo consegue um melhor preço pela quantidade de peças adquiridas, além de ter um custo menor com o contrato, podendo avaliar ou mudar de fornecedor sempre que necessário. Porém para que isso seja feito e também para que a empresa não tenha que pagar novamente os impostos pelo transporte das peças já em seu poder, é utilizado do benefício fiscal estipulado no art. 52, inciso I, § 1º, item 2, do Livro I, do RICMS-RJ, aprovado pelo Decreto nº 27.427/00, que diz que a mercadoria enviada para reparo ou conserto será isenta de imposto (ICMS); em contrapartida a regra do RICMS também impõe que o material deverá retornar ao remetente num prazo de 180 dias, podendo ser prorrogado por mais 180 dias, necessitando desse caso de um aval fiscal e sendo o pedido feito diretamente pelo interessado, caso isso não ocorra, ou seja, caso o material enviado não retorne para a empresa mediante aplicação ou retorno é aplicado o regime conforme orientação da regra do RICMS, “Art. 54. Não se verificando a condição ou o requisito que legitima a suspensão, torna-se exigível o imposto com base na data da respectiva saída da mercadoria, corrigido monetariamente e com os acréscimos cabíveis, observado, ainda, o disposto na legislação aplicável.”.

O contrato vigente é de responsabilidade da Gerência de Manutenções, ficando ela na incumbência de monitorar o processo de acordo com as orientações fiscais e tributárias já estipuladas previamente para realização desse processo. Esse sistema é compartilhado por três áreas independentes, essas são: área de manutenção, área suprimentos (fiscal), área terceirizada.

Durante a realização do processo de manutenção, o envio de materiais é feito pela empresa de forma que atenda ao plano mensal estipulado, onde todo e qualquer material utilizado deve ser apontado em uma ordem de serviço ligada a um sistema de gestão de manutenções informatizado. Logo para atendimento das normas fiscais do RICMS, todo material aplicado deverá ser retornado mediante nota fiscal, contemplando assim o fim do processo fiscal que é iniciado quando o material sai de uma das sedes da empresa. Logo após esse retorno é feita a requisição do material no sistema para que a baixa do item seja feita (processo almoxarifado) posteriormente é visível a utilização do material via sistema. Nesse banco de dados são informados os registros e manutenções realizadas nos ativos da empresa, que garantem, após inspeção técnica, que os mesmos estão com a agenda de manutenção em dia ou que as exigências de manutenções que motivaram a parada do veículo foram atendidas, além de comprovar a utilização de materiais que foram utilizados na manutenção.

No início de 2015 em uma auditoria realizada pela Receita Federal em outras áreas da empresa contratante, apontaram possíveis erros durante o processo de retorno do material, então foi iniciado, o mais rápido possível, por orientação tributária, um inventário fiscal e físico dos materiais em posse da contratada, onde supostamente foram identificados erros e riscos no processo fiscal de retorno de materiais e demais funções ligadas ao processo de manutenção inerente ao sistema.

Como o processo que foi mapeado no início sofrera algumas alterações mediante necessidade de adaptações de novos sistemas que foram implantados ao longo dos anos, criou-se um vácuo entre o entendimento do projeto mapeado inicialmente pela área de auditoria tributária e contábil com o projeto que estava rodando atualmente. Inicialmente era identificada a falta de retorno de mais de R\$1.500.000,00 em materiais, questionada pela auditoria a empresa contratada informou que havia feito o retorno dos materiais conforme estipulado e que teria em arquivos as cópias das notas fiscais.



Em posse das notas fiscais de retorno a equipe de auditoria, durante quase duas semanas, realizou diversas auditorias fiscais com ajuda de diversos relatórios extraídos do sistema para compreensão do acontecido. Notou-se a deficiência e ineficácia em diversos processos que ajudaram passivamente para o aumento das divergências encontradas. O principal erro para justificar o passivo encontrado foi a falta de referência fiscal na nota de retorno, logo o recebedor fiscal da empresa contratada, poderia entrar com a nota de retorno se referindo a qualquer nota pai (nota de emissão) e que apesar de disponibilizar o material para baixa no sistema e realizar a baixa, o mesmo não conseguiu finalizar o processo fiscal, logo o passivo referente ao não retorno de material no prazo de 180 dias aumentava.

A empresa contratante após identificação do passivo total realizou a declaração espontânea junto a receita federal, declarando perda de alguns itens e realizando acerto fiscal de algumas notas, sendo necessário destacar o ICMS de acordo com normas regidas pelo RICMS. O passivo passou de R\$ 1.500.000,00 para R\$ 200.000,00 que teve de ser justificado perante diretoria da empresa para pagamento imediato ao fisco.

Por fim, foi criado um plano de ação redigido pela auditoria contábil, endereçado a área de manutenção, nele constavam orientações e ações para garantir a segurança do processo, foi requisitado para que um colaborador da empresa ligado a manutenção, acompanhasse o processo e foram disponibilizadas melhorias no sistema e relatórios nos quais hoje é possível a identificações de notas com problemas no retorno perante as regras da suspensão do ICMS e mensalmente é realizado uma auditoria e apresentado o resultado para a diretoria.

Conforme relatado, o acompanhamento da auditoria interna nos processos terceirizados é de grande valia para identificação de mudanças nos processos organizacionais referentes a um sistema, visto que o auditor interno é a pessoa mais preparada da empresa para identificação de desvios nos processos vigentes e validar se o mesmo atende aos processos inerentes as atividades exercidas.

Segundo DIAS, (2015), dentre uma das fases para avaliação dos controles internos, a verificação das conformidades estipuladas em sistemas e processos devem seguir as regras impostas por esse controle para assim garantir sua eficácia e confiabilidade.

Notou-se que conforme o processo para a realização das atividades se desenvolvia, devida suas necessidades naturais, houve falha no entendimento entre as áreas, quanto ao pedido de orientação tributária e contábil para seguimento das alterações necessárias para melhor fluxo para execução das tarefas.

Para Dias (2015), é de extrema importância a validação das sequências junto a todos os envolvidos no processo, visando assim um entendimento entre todas as áreas para garantir que o novo processo seja robusto e garanta suporte necessário para a continuidade do sistema.

Com a evolução dos sistemas informatizados, descartando boa parte de controles e registros fiscais impressos, notou-se falha na percepção quanto a possível brecha entre interações dos sistemas por falha de percepção humana, causando um risco inerente ao processo de fechamento fiscal entre empresa emissora e empresa receptora das notas fiscais.

Conforme explanado por Avalos (2009), a partir do momento em que a era digital substituiu os registros em papeis por dados visíveis no computador, automaticamente ela



modifica a forma de como o controle interno é feito. É necessário atualizar a maneira e a forma no qual se compara as informações e os registros.

Todo processo é passivo de riscos e modificações durante suas execuções, as atividades, como o passar do tempo tendem por si só, a serem feitas com mais agilidade e eficácia, porém para que isso seja feito é necessária uma ótima interação entre as partes interessadas no processo.

Já Avalos (2009), cita que é de grande importância a identificação dos riscos relevantes enfrentados pelas empresas, pois tais riscos podem interferir nos objetivos das empresas.

Percebe-se por fim que a presença de um auditor, periodicamente no processo é de grande importância para gerenciamento dos riscos que possam a vir a aparecer durante o processo, bem como para dar suporte as necessidades do sistema, agindo com parceiro da empresa contratada.

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Atualmente a terceirização de serviços está em pauta no mercado, mesmo dividindo opiniões, é fato que se tornou uma saída para gerenciamento de alguns processos empresariais.

Existe hoje uma grande possibilidade de aumento da terceirização em diversos ramos de serviço e negócios, e mesmo contratando empresas especializadas em gerir certos tipos de processos, seria interessante que as empresas contratantes possuíssem conhecimento do serviço por ela terceirizado.

É de grande relevância compreender que os negócios geridos pelas empresas contratadas podem impactar tanto positivamente quando negativamente na imagem da empresa e na forma de como a mesma é vista pelo mercado. Então podemos afirmar que é de grande valia o acompanhamento desses processos periodicamente para garantir que os riscos estão sob controle e os processos pertinentes as atividades contemplam o necessário para a entrega do produto ou serviço de acordo com as normas estipuladas.

É fato de que as empresas terceirizadas possuem diferentes formas e responsabilidades pelos processos geridos, umas com maiores graus de relevância em detrimento das outras, umas detêm um processo mais complexo e com mais riscos, outras exercem poucas funções, porém em nenhum dos casos citados acima a possibilidade de risco na entrega dos processos é nula.

#### **REFERÊNCIAS**

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm)>. Acesso em: 26 jun.2017.

ALMEIDA, Marcelo Cavalvanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. São Paulo, 2012.

AUDIBRA –Instituto dos Auditores Internos do Brasil. *Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna*. 2. ed. São Paulo: 1992.

AVALOS, José Miguel Aguilera. **Auditoria e gestão de Riscos**. São Paulo, 2009.



CONSELHO FEREDAL DE CONTABILIDADE. *Pronunciamentos técnicos contábeis / Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Brasília: 2012.*

[LEI Nº 11.638, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2007.](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/111638.htm) Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2007-2010/2007/lei/111638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/111638.htm)>. Acesso em: 26 jun.2017.

[LEI Nº 6.404, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1976.](#) Disponível em:

LINS, (2014, p.3)

NETO, Alexandre Assaf. *A dinâmica das decisões financeiras.* Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/cest/n16/n16a01.pdf>>. Acesso em 26 jun.2017.

**Um Guia do Conhecimento em Gerenciamento de Projetos (Guia PMBOK®).**



## ANEXO 01

### QUADRO 01 – EVOLUÇÃO DAS LEIS E NORMAS DE AUDITORIA.

Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976	Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007
Publicação das Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos – DOAR.	Publicação das Demonstrações dos Fluxos de Caixa - DFC.
Não havia a exigência da publicação da Demonstração do Valor Adicionado – DVA para as companhias abertas.	Obrigatoriedade da publicação da Demonstração do Valor Adicionado - DVA para as companhias abertas.
Os aumentos de valores nos saldos de ativos serão registrados como Reserva de Reavaliação no Patrimônio Líquido.	Os aumentos ou diminuições de valores nos saldos de ativos e passivos decorrentes de avaliações a preço de mercado serão registrados na conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial no Patrimônio Líquido.
O Ativo permanente é dividido em: investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.	Ativo permanente passa a ser dividido em: investimentos, imobilizado, intangível e diferido.
Nas operações de incorporação, fusão ou cisão, os saldos vertidos poderão ser registrados pelos valores contábeis.	Os saldos serão vertidos a valor de mercado nos casos de: fusões, cisões ou incorporações.
O Patrimônio líquido será dividido em: capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados.	O Patrimônio líquido será dividido em: capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.



<p>As companhias abertas são obrigadas a publicar as suas demonstrações contábeis devidamente auditadas. As companhias fechadas são obrigadas a publicar suas demonstrações contábeis.</p>	<p>As Companhias abertas e as Sociedades de grande porte (ativo total maior do que R\$240.000.000 ou receita bruta superior a R\$300.000.000) são obrigadas a apresentar demonstrações contábeis segundo os mesmos padrões estabelecidos da Lei das Sociedades Anônimas e auditadas por auditores independentes.</p>
<p>A escrituração contábil será efetuada de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e pela legislação comercial, podendo registrar nos livros comerciais ou em livros auxiliares os ajustes decorrentes da legislação tributária ou de legislação específica sobre a atividade da sociedade.</p>	<p>Deverá ocorrer segregação entre escrituração mercantil e tributária.</p>
<p>A CVM expedirá normas contábeis de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos.</p>	<p>A CVM expedirá normas contábeis em consonância com as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS - International Financial Reporting Standards).</p>
<p>As sociedades controladas devem ser avaliadas pelo método da equivalência patrimonial.</p>	<p>As sociedades controladas, sociedades que fazem parte do mesmo grupo que estejam sob influência e controle comum, devem ser avaliadas pelo método de equivalência patrimonial.</p>



<p>A lei concede a CVM poderes para emitir normas contábeis.</p>	<p>As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. Isto significa que a normatização contábil para a elaboração das demonstrações financeiras individuais irá convergir, gradativamente para as normas internacionais. Este programa de convergência vem sendo coordenado pelo CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis que é o órgão que está desempenhando a função de emitir normas contábeis em consonância com o IFRS. O CPC é formado pela ABRASCA, APIMEC, BOVESPA, CFC, FIPECAFI e IBRACOM.</p>
--	---

**Fonte:** Elaborado pelos autores.