

## CONTROLES INTERNOS NO DEPARTAMENTO FISCAL DE UMA EMPRESA DO SEGMENTO DE REFEIÇÕES COLETIVAS

Fernanda Velho<sup>1</sup>  
Daniel Bertuol Ramos<sup>2</sup>

**Resumo:** Este estudo apresenta como tema o controle interno aplicado no Departamento Fiscal de uma empresa de refeições coletivas, e como problema de pesquisa, quais os aspectos que devem ser analisados na elaboração de controles, cujo objetivo geral é analisar os aspectos observados na elaboração de controles internos para o Departamento Fiscal da empresa objeto de estudo. Para isso, fora necessário apropriar-se de objetivos específicos, como: definir controles internos; identificar as possíveis distorções ocasionadas pela falta de controle nos registros realizados no Departamento Fiscal; conhecer o processo de trânsito de documentos da empresa; identificar as falhas que ocorrem no setor fiscal da empresa; e, propor a melhoria dos controles internos no Departamento Fiscal. Busca-se fundamentação em autores como Iudícibus (1998), Dias (2010) e Attie (2009 e 2011) que abordam os conceitos de contabilidade gerencial, controle interno e auditoria respectivamente. Como procedimentos metodológicos, adota-se a pesquisa exploratória com abordagem qualitativa, com a aplicação de uma entrevista estruturada ao supervisor responsável pelo Departamento Fiscal e à contadora, pela técnica de estudo de caso. Pela análise dos dados coletados, constata-se que as etapas do processo de registro de notas fiscais evidenciam riscos e, desta forma, apresenta-se um método de melhoria dos controles internos do departamento. Conclui-se que um método de controle interno eficiente aplicado no setor fiscal da empresa em estudo é muito importante, pois as informações são administradas em tempo hábil e diminui a ocorrência de falhas. Contudo, ressalta-se que todos os envolvidos devem ter consciência da importância do controle interno e executar as atividades conforme definidas pela empresa.

**Palavras-chave:** Controle Interno. Departamento Fiscal. Processo.

### 1 INTRODUÇÃO

A presente pesquisa foi aplicada na empresa Express Restaurantes Empresariais Ltda. diante da identificação de métodos de controles informais e ineficientes aplicados no Departamento Fiscal. Desta forma, nota-se a necessidade de implantar um sistema de controle eficiente com o intuito de amenizar e/ou eliminar as consequências com as quais esta empresa arca.

O objetivo geral deste estudo é identificar os aspectos necessários à elaboração dos controles internos para o Departamento Fiscal de uma empresa de refeições coletivas. Mas para que isso seja possível, devem-se cumprir os objetivos específicos, os quais consistem em definir controles internos com base na fundamentação teórica, identificando as possíveis distorções ocasionadas pela falta de controle nos registros realizados no Departamento Fiscal, bem como conhecer o processo de trânsito de

---

<sup>1</sup> Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade da Serra Gaúcha.

<sup>2</sup> Mestre em Contabilidade. Professor nos Cursos de Graduação e Pós-graduação na FSG. Endereço eletrônico: xxx.xxxxx@fsg.br.

documentos na empresa e identificar as falhas que ocorrem neste setor com a finalidade de propor a elaboração de um método eficiente de controle interno.

É necessário ponderar o fluxo das atividades deste departamento com a finalidade de levantar as questões que impedem a eficiência dos processos e medir as consequências ocasionadas nos demais departamentos da empresa. E identificar quais os aspectos a serem observados na elaboração de controles internos para o Departamento Fiscal da empresa.

Supõe-se que estes documentos não estão sendo bem administrados pela supervisão dos restaurantes em virtude da falta de conhecimento da seriedade que têm para a empresa ou por não terem recebido treinamento da maneira adequada. Também, podem ocorrer falhas no momento da entrega das mercadorias pelo fornecedor, pois pode não entregar a nota fiscal.

A não escrituração das notas fiscais no tempo correto não traz prejuízos apenas para o Departamento Fiscal, como também para o Departamento Financeiro, para o Departamento Contábil, para o Departamento de Controladoria e para o Departamento de Suprimentos. O Departamento Financeiro terá as previsões financeiras distorcidas e a ocorrência de atraso do pagamento aos fornecedores. Quanto ao Departamento Contábil, a não escrituração das notas fiscais irá ferir o princípio da competência. O Departamento de Controladoria terá que retrabalhar os custos que envolvem a área produtiva e o Departamento de Suprimentos terá o relacionamento com o fornecedor prejudicado, pois pode optar por não atender mais a empresa, acabando por afetar também a área produtiva que necessita do seu produto para atender seus clientes.

Este caso ocasiona uma série de outros problemas graves que não ocorreriam se houvessem controles eficientes sobre os documentos a serem registrados no sistema (ERP) da empresa. Valendo-se destas hipóteses, de distorções ocasionadas pela falta de controle eficiente no setor fiscal da empresa, surge a necessidade de propor e elaborar um método de controle interno com a finalidade de eliminar e/ou diminuir a ocorrência deste evento e apresentar resultados reais do desempenho geral da Express. E em virtude de uma dificuldade notada na escrituração das notas fiscais de fornecedores, surge a necessidade de identificar as distorções ocasionadas por intermédio da análise dos métodos de controles internos das atividades.

---

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A contabilidade é um instrumento essencial para a administração de uma organização, pois é responsável por originar e centralizar as informações de todas as operações que ocorrem. Estas informações são alimentadas em um sistema criado de acordo com a necessidade de cada empresa para serem utilizadas como suporte no processo de tomada de decisão. Por este motivo os gestores precisam que estas estejam estruturadas da maneira mais adequada para seus usuários e disponibilizadas de uma forma de fácil acesso. Estas funções, cabem, portanto, à contabilidade gerencial.

A Contabilidade Gerencial é a área da contabilidade que apresenta as informações mais relevantes para os gestores, pois tem o intuito de auxiliar no processo decisório. Conforme Iudícibus (1998, p. 21):

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Esta área da contabilidade é essencial para o controle interno das empresas, devido a sua função de armazenar e processar os dados transformando-os em informações. Um sistema de controle interno eficiente tem a capacidade de utilizar os dados como uma forma de proteção dos ativos da empresa e, por este motivo o processamento das informações dentro de cada organização deverá seguir um modelo desenvolvido conforme as necessidades da mesma a partir da identificação das falhas ocorridas nos processos.

A Instrução Normativa nº 16, de 20.12.1991, do Departamento do Tesouro Nacional, define Controle Interno como:

O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados como vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Nas organizações, o controle interno consiste em processos, técnicas e rotinas executadas com o intuito de salvaguardar os ativos da empresa, transformar dados em informações contábeis confiáveis e auxiliar a administração nas suas responsabilidades (ALMEIDA, 2009). Ou seja, é um processo criado pela empresa, com a finalidade de proteger seu patrimônio de todas as mudanças que ocorrem no mercado, sendo suficiente apenas quando elaborado para atender as necessidades da mesma e se os usuários destas informações estiverem habilitados para utilizá-lo. Os administradores serão os responsáveis por analisar se o sistema está sendo empregado devidamente e se está sendo atualizado frequentemente, conforme as oscilações do negócio.

O controle interno tem três objetivos: desempenho, informação e conformidade. O objetivo de desempenho consiste em assegurar que todos os funcionários estejam preocupados em alcançar as metas da empresa com eficiência e integridade. O objetivo de informação consiste na preparação de relatórios e das demonstrações contábeis com o intuito de centralizar as informações tornando-as confiáveis, precisas e oportunas. E o objetivo de conformidade assegura que as atividades executadas estejam de acordo com as leis e regulamentos da empresa (PEREIRA, 2009).

Em todas as empresas há alguma forma de controle em seus processos, mas em alguns casos estes se tornam imperceptíveis pelo fato de não serem eficientes, produzindo desta forma a impressão de que não há nenhum controle sobre o processo. Desta forma, nota-se a importância do controle interno dentro da organização, pois durante o fluxo das operações mostrar-se-á indispensável para dar continuidade aos processos, ou seja, será o controle que fará com que as informações tornem-se confiáveis e assegurem que as etapas do processo decisório sejam conduzidas com a mesma confiança.

O sistema de controle interno compreende todos os departamentos da empresa e cada processo é uma peça do conjunto deste, portanto se for bem aplicado, além de levantar dados e transformá-los em informações para o processo decisório, poderá também prevenir que “funcionários possam cair em tentação dado a possíveis problemas pessoais ou financeiros e incorrer a atos ilícitos” (ATTIE, 2011, p. 191). Contudo, o manuseio e controle dos ativos da empresa necessitam ser limitados a alguns funcionários, pois estes representam numerários recebidos de diversas fontes, como por

---

exemplo: depósito em conta corrente, dinheiro em caixa, manuseio de cheques, entre outros.

Também deverá prognosticar a segregação de funções que tem a finalidade de garantir que os processos não sejam de responsabilidade de apenas um funcionário. Quando duas etapas de um processo são executadas por pessoas diferentes, um irá verificar as atividades do outro evitando, desta forma, a ocorrência de fraudes.

O sistema de controle interno pode ter aspectos contábeis e administrativos, conforme descreve Attie (2011, p. 192 e 193, grifos do autor):

- a) **controles contábeis:** compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores;
- b) **controles administrativos:** compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração. Normalmente, se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade. [...]

A equipe de auditoria reunirá os dados levantados na avaliação dos controles internos e centralizar na forma de papéis de trabalho os quais caracterizam-se por ser confidenciais, pois apresentam informações que não podem ser utilizadas para outros fins. Attie (2011) destaca que os papéis de trabalho possuem os seguintes aspectos: completabilidade, objetividade, concisão, lógica e limpeza (cuidado em sua preparação).

O controle sob as áreas de risco de uma organização garantem a eficiência do controle interno e assegura que o sistema seja adequado às atividades da mesma. No entanto, este sistema somente será eficiente se os métodos de reconhecimento e avaliação dos riscos estiverem bem estruturados.

Um sistema eficiente de identificação dos fatores negativos poderá evitar, ou reduzir, a manifestação dos riscos dentro da empresa, seja internos ou externos. Por este motivo, os gestores necessitam que as informações tenham qualidade, para que seja possível analisar os processos mais importantes da empresa e avaliar se algum risco afetou de forma negativa o processo, ou até mesmo a empresa como um todo, papel este que também pode e deve ser executado pela auditoria interna. A avaliação dos processos

---

permite aos interessados a identificação dos ganhos e das perdas, as possibilidades de adequações do sistema e, sobretudo evidenciar o sucesso do trabalho por meio destas possibilidades.

O fato de a empresa ter um sistema de controle interno, não evita a ocorrência de fraudes, pois este evento ocorre devido ao descuido da gestão da empresa ou, até mesmo por um funcionário mal intencionado. Portanto, a finalidade do controle interno é de impedir a ocorrência de fraudes ou tentar evitar ao limite que as mesmas ocorram. (PEREIRA, 2009)

Almeida (2009) descreve três fatos como sendo as principais limitações do controle interno: conluio de empregados na apropriação de propriedades da empresa; os funcionários não recebem a devida instrução no que tange às normas internas da empresa; e, os funcionários agem com negligência na execução das atividades cotidianas. Vale ressaltar que, ainda que a empresa tenha um ótimo sistema de controle interno, as atividades das equipes de auditoria (interna ou externa) deverão prosseguir, pois de nada adianta ter um sistema de controle se os processos não forem periodicamente verificados.

A eficácia do controle interno deve prever a intenção de irregularidades intencionais e não intencionais e, a partir disso aplicar os processos para tentar evitar a interferência dos mesmos na empresa. No que tange a avaliação dos controles internos é importante que haja métodos de diagnóstico de riscos, métodos de planejamentos adequados e análise das atividades de controle.

Como métodos de avaliação do controle interno, são usados alguns modelos de planejamento a exemplo, o *The Committe of Sponsoring Organizations* (COSO), traduzindo para a língua portuguesa como Comitê das Organizações Patrocinadoras<sup>3</sup>, a Governança Corporativa (GC), Sarbanes-Oxley, entre outros, sendo estes os mais utilizados hodiernamente pelas empresas.

O *The Committe of Sponsoring Organizations* (COSO), traduzindo para a língua portuguesa como Comitê das Organizações Patrocinadoras, é método de avaliação de controle interno mais utilizado pelas organizações, que consiste em uma entidade sem fins lucrativos fundada em 1985 a partir da necessidade de entender qual o significado

---

<sup>3</sup> Tradução livre do autor

do controle interno para as empresas, a qual é “dedicada à melhoria dos relatórios financeiros fundamentados na ética, na efetividade dos controles internos e na governança corporativa” [...] (PEREIRA, 2009, p.121). Este método é caracterizado pela eficiência e efetividade operacional, pela confiança nos registros contábeis e financeiros e pela conformidade das leis e normas de determinada empresa.

A GC consiste em um conjunto de práticas, com a adaptação de alguns conceitos internacionais à realidade brasileira, que objetiva a otimização e o desempenho de uma companhia ao proteger seus investidores, empregados e credores. Mas a transparência, a equidade de tratamento dos acionistas e prestação de contas é o seu maior objetivo.

A aplicação das boas práticas agrega valor à organização, repercutindo em diminuição de custo capital que em paralelo aumenta a viabilidade do mercado de capitais (DIAS, 2010). As organizações que adotam um sistema de governança corporativa garantindo a proteção de seus investidores poderão ser mais valorizadas, pois esta transparência fará com que se perceba que o retorno da lucratividade será desfrutado igualmente.

A lei *Sarbanes-Oxley Act* (o Ato), sancionada no ano de 2002, surgiu em virtude da ocorrência de alguns escândalos de fraudes contábeis e de conflitos com analistas de investimentos na América do Norte que alegavam que não tinham conhecimento sobre as práticas contábeis indevidas. Portanto esta lei objetiva definir medidas de controles internos rigorosos para que não ocorram mais alegações por não saber quais são as práticas consideradas fraudes.

Após, avaliar o ambiente de trabalho para estruturar o controle, atentando a integridade, aos valores éticos e competência, filosofia de gerenciamento, estilo de operação e delegação de funções. A identificação dos riscos e *disclosure* serão os direcionadores para definir o escopo. O programa de controle deverá ser testado por todos os usuários envolvidos para comprovar a eficiência do método. E a auditoria interna terá a atividade de monitoramento das atividades com a finalidade de medir a eficiência do programa.

Um sistema de controle interno no Departamento Fiscal da empresa agirá de forma preventiva e corretiva, com o intuito de aprimorar as atividades de competência do departamento e assegurar que a apuração de impostos seja feita da forma correta. Ou

---

seja, que empresa esteja se recuperando de todos os impostos aos quais tem direito e pagando fielmente os que são de sua obrigação.

O Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul define as seguintes atividades de competência do Departamento fiscal: escrituração de notas fiscais de entrada, saída e de aquisição ou prestação de serviços; apuração de impostos federais, estaduais e municipais; o registro e escrituração de livros e demais obrigações mensais e anuais do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), Imposto sobre Serviços, Carnê Leão, Guia de Informação e Apuração (GIA) mensal do ICMS, declaração mensal e anual de ISS, GIA Modelo B-Anual, Sistema Integrado de Informações sobre Operações (SINTEGRA), Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) Fiscal, Declaração de Serviços Médicos (DMED); baixas de inscrições perante as esferas municipal, estadual e federal; e, solicitação de negativas e outros tributos e obrigações (CRCRS, 2012).

É de competência da área de auditoria interna verificar se os procedimentos do sistema de controle interno estão sendo cumpridos conforme o que foi estipulado e, perante a isso, compreende-se que o conceito do trabalho da auditoria interna consiste em assessorar a gestão da empresa na execução de seus papéis por meio de suas análises, julgamentos, sugestões e explicações sobre as áreas auditadas (ATTIE, 2011).

O estudo e a avaliação do controle interno são de competência do auditor, o qual deverá ter total conhecimento dos controles adotados pela empresa. Attie (2009, p. 206) aponta que:

[...] a fim de conseguir o máximo proveito do trabalho a executar, é recomendável que o auditor identifique os ciclos ou áreas operacionais de maior influência ou risco na atividade global da empresa, de forma a neles concentrar sua atenção no estudo e avaliação do controle interno existente.

A realização do trabalho de auditoria sobre os controles internos de determinada empresa, assegura o nível de eficiência apontando quais os pontos que devem ser melhorados, quais as áreas estão mais sujeitas a fraudes e quais serão os seus reflexos nas demonstrações. Nota-se a importância do trabalho da auditoria nos controles internos, em virtude da consolidação e aperfeiçoamento dos mesmos transformando-os em vantagens para a organização.

---



Um sistema de controle interno no Departamento Fiscal da empresa agirá de forma preventiva e corretiva, com o intuito de aprimorar as atividades de competência do departamento e assegurar que a apuração de impostos seja feita da forma correta, ou seja, que empresa esteja se recuperando de todos os impostos aos quais tem direito e pagando fielmente os que são de sua obrigação.

É essencial que haja controle interno no setor fiscal devido a sua grande responsabilidade: escriturar todos os documentos fiscais, de entrada e saída da empresa, e apurar e recolher os impostos, de acordo com a forma de tributação a qual é optante. Este departamento tem algumas obrigações acessórias, perante o fisco, como a emissão de livros nos âmbitos municipais, estaduais e federais.

Para que ocorra o cumprimento de todas as obrigações do Departamento Fiscal, a empresa necessitará de uma equipe habilitada, responsável e que se preocupe com as alterações que ocorrem seguidamente na legislação nos âmbitos federais, estaduais e municipais. A aplicação de um sistema de controle interno, neste setor, trará mais confiabilidade às atividades diárias, pois poderá evitar e/ou identificar possíveis irregularidades em tempo hábil de evitar que a empresa sofra penalidades.

No que tange a fiscalidade, o princípio contábil mais evidente é o Princípio da Competência, o qual prevê que “As receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente do recebimento ou pagamento.” (CFC, 2008, p.11)

Com base neste princípio, as aquisições de cada organização devem ser registradas no sistema no momento do ato, ou seja, assim que o fornecedor entregar a mercadoria solicitada junto ao documento fiscal no setor de recebimento do Departamento, por exemplo.

Sá (2009) relata que há motivos coerentes que amparam o princípio da competência, tais como a incidência de custos e despesas na obtenção de receitas. A NBC TG 30 (CFC, 2011) institui que a receita ocorre com os acréscimos econômicos ocorridos dentro do período contábil na “forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos” que agregam o patrimônio líquido da entidade que não originem de recursos dos proprietários. As receitas são provenientes do fluxo das atividades ordinárias da entidade, podendo ser denominada como: vendas, honorários,

---

juros, dividendos e *royalties*. Em vista da inobservância do regime da competência o Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), explana que:

A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 6º, §5º): a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou a redução indevida do lucro real em qualquer período da apuração.

Primeiramente, para a implantação de controle interno no Departamento Fiscal de uma empresa, devem-se observar os mesmos conceitos mencionados anteriormente, dentro da realidade deste setor, ou seja, analisar todos os procedimentos existentes no setor identificando os que estão mais sujeitos aos riscos (internos e externos) e adequá-los aos conceitos e ferramentas de controle.

O controle aplicado a este setor deverá ser capaz de reconhecer, identificar e avaliar os riscos, além de monitorar e corrigir todas as atividades e deficiências, respectivamente, para que se torne eficiente. Este departamento é muito vulnerável aos riscos e deve estar sempre atualizado às mudanças que muitas vezes ocorrem diariamente na legislação.

É de competência da área de auditoria interna verificar se os procedimentos do sistema de controle interno estão sendo cumpridos conforme o que foi estipulado e, perante a isso, compreende-se que o seu conceito consiste em assessorar a gestão da empresa na execução de seus papéis por meio de suas análises, julgamentos, sugestões e explicações sobre as áreas auditadas (ATTIE, 2011).

A NBC T1 (CFC, 2011) institui que o trabalho da auditoria interna, com o intuito de visualizar a administração da empresa na execução de seus objetivos, compreende:

“[...] Os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos [...]” (CFC, 2011).

Portanto, salienta-se que o auditor não é obrigado a detectar erros e fraudes, pois estrutura-se nos procedimentos técnicos, objetivos, sistemáticos e disciplinados com o

---

objetivo de agregar valor ao desempenho da empresa. E por meio deste trabalho auxiliar o aprimoramento dos processos administrativos e dos controles internos, recomendando soluções para as não conformidades levantadas nos relatórios (CFC, 2011).

A NBC TI 01 prevê que o trabalho da auditoria deve ser documentado por meio de papéis de trabalho (físicos ou eletrônicos), os quais compõem documentos e informações obtidas durante a auditoria com a finalidade de comprovar os resultados das análises e fundamentar a conclusão sobre os fatos. Por isso, devem conter os dados levantados minuciosamente para que sejam compreendidos e justifiquem as conclusões da Auditoria. Contudo, todas as demonstrações, análises e documentos devem ser verídicos seguindo anexos aos papéis de trabalho.

### **3 METODOLOGIA**

Os procedimentos metodológicos aplicados neste trabalho consistem em uma pesquisa exploratória com abordagem qualitativa a qual proporciona um entendimento mais fácil a respeito de um assunto pouco explorado. E o procedimento técnico aplicado foi o estudo de caso, pois permite explorar o assunto facilmente auxiliando na identificação das falhas.

O objetivo deste estudo foi analisar o fluxo de documentos fiscais na empresa Express Restaurantes Empresariais Ltda., com a finalidade de detectar os pontos onde ocorrem as falhas e a partir disso elaborou-se um sistema de controle interno eficiente para aprimorar as atividades do Departamento Fiscal.

Cervo (2002, p. 69) define que, “a pesquisa exploratória realiza descrições precisas da situação e quer descobrir as relações existentes entre os elementos componentes da mesma.” Dessa forma, a abordagem utilizada é a da pesquisa caracterizada como qualitativa, a qual “preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade do comportamento humano” (MARCONI; LAKATOS, 2011, p. 269).

O método de pesquisa empregado foi o estudo de caso o qual se adapta a pesquisa qualitativa porque permite conhecer os problemas por meio de casos e referencia ao levantamento de forma mais complexa sob uma situação ou grupo humano. Figueiredo (2008) explica que este método tem como objetivo estudar situações hodiernas que não se apresentam de forma clara, apresentar o fato na real

---

situação do estudo e esclarecer as características do referente fato quando não for possível fazer um levantamento de dados e a aplicação de testes.

No caso desta pesquisa, a amostragem selecionada foi a não probabilística, a qual permite a investigação de determinada população, exigindo que o pesquisador construa amostras utilizando-se do entendimento. E o tipo de amostragem foi por acessibilidade ou conveniência que Gil (*apud* BEUREN,1999, p. 126) descreve que “nesse tipo de amostragem o pesquisador apenas obtém os elementos a que tem maior facilidade de acesso, admitindo que eles possam efetivamente representar de forma adequada a população.” Essa amostragem normalmente é utilizada em pesquisas exploratórias ou qualitativas e ocorrerá quando o pesquisador reconhecer o universo populacional.

No caso deste estudo fora aplicado um questionário, com perguntas estruturadas e elaboradas com base nos dados que esperava-se obter. Portanto, a pesquisa foi aplicada ao supervisor do Departamento Fiscal a contadora da empresa, utilizando-se das seguintes técnicas para coleta de dados:

- a) entrevista estruturada – aplicação de um questionário com roteiro específico para o supervisor do Departamento Fiscal (entrevistado A) e para a contadora da empresa (entrevistada B);
- b) observação participante – observação da execução das principais atividades do Departamento Fiscal, inclusive sobre o fluxo dos documentos fiscais;
- c) documental – coleta de amostras de documentos, como por exemplo, o fluxograma da empresa.

A entrevista consiste em uma conversa orientada partindo do objetivo de levantar informações para a pesquisa a qual pode ser classificada como estruturada ou semiestruturada. Na pesquisa estruturada o entrevistador elabora um roteiro com perguntas predeterminadas e a pesquisa semiestruturada pode elaborar cada circunstância de acordo com o que julgue adequado (MARCONI; LAKATOS, 2011). As entrevistas foram aplicadas na população tomada como amostragem mais atingida pela não escrituração das notas fiscais de compra, conforme mencionado anteriormente.

Quando se trata de um estudo de caso, a coleta de documentos torna-se indispensável, pois as informações obtidas por meio destes poderão permitir um melhor entendimento e contribuir de forma construtiva para a elaboração das entrevistas, por

---

exemplo. O estudo documental permitiu analisar os impactos causados pelas falhas no departamento em estudo e auxiliou no levantamento de hipóteses que justificaram os fatos e idealizou ferramentas para solucionar ou amenizar os problemas. No caso deste estudo, a coleta documental foi executada de acordo com a necessidade de análise dos métodos de escrituração das notas fiscais e dos processos que envolvem as atividades do Departamento Fiscal.

Após a coleta de dados é necessário analisá-los por meio de método sistemático para edificar um entendimento conclusivo, sendo este denominado como análise de conteúdo. Para Beuren (2009, p. 137), a “análise de conteúdo é um método de análise de dados que pode ser aplicado tanto para estudos qualitativos como nas investigações quantitativas” e que “tem por objetivo estudar as comunicações entre os homens, com maior ênfase no conteúdo das mensagens.” Este método beneficia informações qualitativas, motivo pelo qual que os dados coletados por esta pesquisa exploratória, foram analisados por intermédio deste método.

Os dados foram explanados de forma textual, sendo de competência do pesquisador, a interpretação e explanação a respeito dos resultados obtidos. A análise conteúdo deve estar diretamente atrelada os objetivos do estudo e o pesquisador ter no mínimo um conhecimento mais amplo sobre o contexto para que seja possível defender a sua análise. A utilização deste método forneceu informações suficientes para a elaboração da análise dos dados coletados. Considerando, os critérios observados, como por exemplo: a importância do controle interno na empresa como um todo; as consequências da falta de controle; os benefícios do controle interno no Departamento Fiscal; entre outros.

#### **4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS**

A análise das respostas permitiu verificar que não há ocorrência de falhas no fluxo das atividades de recebimento e escrituração de notas fiscais de fornecedores ocorridas na sede administrativa. As notas são escrituradas e as mercadorias conferidas no ato do recebimento, e em seguida encaminhadas ao departamento fiscal para conferência.

O único risco de fraude identificado ocorre no momento em que o almoxarife recebe a nota fiscal para conferir se todas as mercadorias recebidas estão relacionadas na nota fiscal e se a quantidade física está de acordo com o que foi entregue. A empresa torna-se vulnerável a riscos, principalmente pelo fato de que o responsável pelo almoxarifado tem livre acesso aos valores de cada mercadoria, o que poderá posteriormente apropriar-se de produtos para revenda externar ou até mesmo incorrer em fraude. Portanto, recomenda-se a empresa que analise esta etapa com o propósito de evitar a concretização das fraudes já mencionadas. Como a nota fiscal já foi conferida e comparada com a ordem de compra, não é necessário que outra pessoa confira novamente.

No que concerne, o recebimento dos documentos fiscais nos restaurantes, nota-se que há várias falhas no processo que acabam viabilizando o extravio e consequentemente acarretando diversos problemas para a empresa. A responsabilidade pelo recebimento das mercadorias é da supervisão do restaurante, mas nem sempre estas pessoas estão no local no momento da entrega devido ao fato que cada fornecedor determina o seu horário de entrega. Logo, outros funcionários são orientados a desempenhar esta atividade, mas observa-se a conclusão de que a maioria não recebe uma orientação adequada, e, portanto não se preocupam com detalhes importantes do processo de recebimento, tais como exigir e arquivar o documento fiscal com zelo.

No que diz respeito a um sistema de controle interno aplicado nas atividades de registro de notas fiscais, e entrevistado B admitiu seria muito importante para otimizar o processo. Primeiramente por atender o fisco, não cometendo erros na escrituração e segundo por garantir que todos os créditos recebidos e os débitos a pagar sejam corretamente créditos e debitados respectivamente.

Ainda aponta que um sistema de controle interno ineficiente acarreta para a empresa a escrituração incorreta, podendo ter creditado tributos a mais e com isso correr o risco de sofrer autuações do fisco ou creditando a menor e com isso encarecer o processo produtivo. Além do aumento do custo financeiro com multas e juros, cartórios e protestos pelo atraso no pagamento pela falta de conhecimento das notas fiscais não escrituradas e também gerar distorções dos números contábeis.

Observou-se que o Departamento Financeiro, o Departamento de Controladoria, o Departamento Contábil e o Departamento de PCP também são impactados pelas

---

falhas de escrituração. O Departamento Financeiro pelo atraso nos pagamentos. Os departamentos de Controladoria e Contábil pela distorção dos números dificultando a administração e tomadas de decisões. E por fim o Departamento de PCP pela falta de confiabilidade no acompanhamento das compras com a finalidade de constatar se estão de acordo ou não com as necessidades da empresa.

As deficiências do processo foram encontradas no momento da entrega da mercadoria pelo fornecedor, em seguida no manuseio da nota fiscal pela filial restaurante e após no trajeto que estes documentos percorrem até chegar ao destino final (matriz), conforme relacionado abaixo:

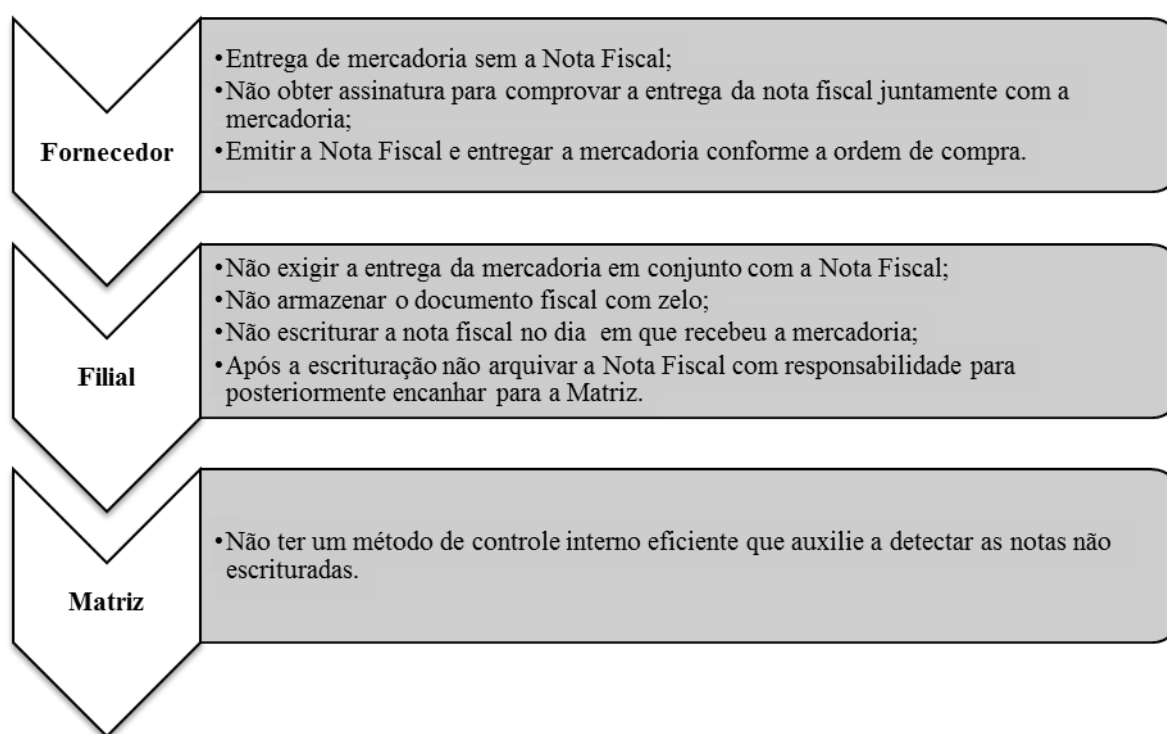


Figura 1: Falhas

Fonte: Desenvolvido pela autora (10/2014)

Como proposta de melhoria, sugeriu-se a empresa a aquisição de um sistema que permite que a o fluxo das atividades ocorram de forma simultânea. Ao emitir uma nota fiscal o fornecedor é obrigado a disponibilizar e enviar por e-mail o arquivo XML para o destinatário. Portanto, se a Express obtiver uma ferramenta que integralize este tipo de

arquivo diretamente em seu sistema ERP estaria garantindo que a escrituração das notas fiscais fosse executada totalmente de acordo com as normas fiscais e no devido período.

Este sistema comunica-se com o sistema ERP identificando todas as notas fiscais emitidas contra os cadastros nacionais de pessoas jurídicas (CNPJ) da empresa. Por conseguinte, confronta as informações com o banco de dados do ERP apontando quais as notas fiscais estão escrituradas e quais não estão. Destas últimas, faz-se possível alertar de forma automática a supervisão do restaurante e aos responsáveis do departamento Fiscal sobre a pendência de escrituração de determinado documento.

De acordo com um levantamento executado pelo Departamento Fiscal da Express, 96,5% das notas fiscais são eletrônicas e 3,5% manuais. Este fato contribui para a aceitação desta proposta por parte da gestão da empresa em virtude de que o aproveitamento destas ferramentas será em pouco menos que a totalidade.

Foi possível, avaliar que considerando a média de despesas com execuções de cobranças mensais aplicadas ao mesmo período do investimento a seguir proposto, promoveria uma economia de R\$ 19.439,52. Assim considerando as despesas de 800 x 48 meses atinge-se a quantia de R\$ 38.400,00 e que o total do investimento resultará em R\$ 18.960,48, conforme explanado a seguir, que é superior ao investimento mínimo necessário.

O valor do investimento para aquisição do sistema é de R\$ 15.000,00 financiado pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) em quarenta e oito parcelas fixas de R\$ 395,01 a taxa de 1% de juros (compostos) ao mês. Observando o cálculo desta operação pela tabela PRICE, ao final dos quarenta e oito meses, este investimento totalizará a quantia de R\$ 18.960,48.

Estimou-se que as despesas financeiras reduzir-se-ia a zero após a implantação do sistema e que o valor do investimento seja recuperado em aproximadamente 46 meses, ponderando que atualmente a empresa estima R\$ 800,00 de despesas mensais, observa-se o cálculo do retorno do investimento (ROI):

Valores de Referência	Retorno do Investimento
Valor Final do Investimento: R\$ 18.960,48	$\text{ROI} = \text{R\$ } 18.960,48 \div (\text{R\$ } 800,00 - 395,01)$ $\text{ROI} = \text{R\$ } 18.960,48 \div \text{R\$ } 404,99$ $\text{ROI} = 46,82$
Valor da Parcela Mensal: R\$ 395,01	
Valor Mensal das Despesas: R\$ 800,00	

Quadro 1: Cálculo do Retorno do Investimento

Fonte: Desenvolvido pela autora (10/2014)



A implantação deste sistema não abrangeu as notas não eletrônicas (manuais) porque não geram arquivos eletrônicos quando emitidas. Portanto, também foi sugerido à empresa a utilização de um formulário de controle interno, o qual visa monitorar a circulação dos documentos fiscais desde a entrega da mercadoria pelo fornecedor. Indicou-se que este formulário fosse utilizado para ambos os tipos de notas fiscais, não somente as manuais.

As seguintes informações também deverão ser preenchidas pela supervisão do restaurante: razão social onde o referido restaurante está instalado, a razão social do fornecedor, o número da ordem de compra, o número da nota fiscal e a própria assinatura com o horário e a data do registro no sistema ERP. Sempre que a supervisão encaminhar as notas para a sede administrativa, este formulário deverá estar anexado às notas registradas dentro de um determinado período.

Acreditou-se que estas ferramentas servirão de complemento uma à outra, aumentando assim o nível de controle sob a circulação dos documentos nas filiais. Se a direção e o quadro funcional da empresa estiverem cientes dos riscos que estão vulneráveis e das consequências que podem sofrer, entenderão que não há sucesso sem controle.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Considerando que, o objetivo geral do estudo consistiu em identificar os aspectos necessários à elaboração dos controles internos, para o Departamento Fiscal de uma empresa de refeições coletivas, e como objetivos específicos definir controles; identificar as possíveis distorções ocasionadas pela falta de controle nos registros realizados no Departamento Fiscal da empresa; conhecer o processo de trânsito de documentos da empresa; identificar as falhas que ocorrem no setor fiscal; e, propor a elaboração de controle interno no setor fiscal de uma empresa de refeições coletivas, foi possível identificar um método de controle interno para aprimorar as atividades do Departamento Fiscal da empresa Express Restaurantes Empresariais Ltda..

Para o cumprimento dos objetivos, surgiu a necessidade de identificar as possíveis distorções que a ineficiência dos controles existentes no departamento

---

ocasiona, por intermédio dos estudos executados sobre métodos de controles internos, para propor melhorias. O estudo fundamentado nos autores permitiu entender que é necessário que a empresa, e não apenas um departamento, obtenha conhecimento sobre as consequências que poderá sofrer com a utilização de métodos ineficazes.

Posteriormente, a análise e interpretação dos dados identificaram-se duas ferramentas para serem aplicadas como melhoria. Esta proposta foi apresentada a gestão da empresa que analisou e aprovou de imediato, diante da explanação dos benefícios que receberiam em troca do valor investido. Atualmente ambas as ferramentas encontram-se em aplicação e teste, e por isso ainda não houve tempo hábil para apurar as possíveis limitações que as poderão incorrer.

Conclui-se que todos os envolvidos no processo devem estar cientes da importância do cumprimento das atividades, conforme estipulado pela empresa, pois isso aumenta a confiabilidade dos processos e conseqüentemente também das informações. O conhecimento dos processos padronizados por todo o seu quadro de colaboradores, possibilita que as atividades sejam revisadas regularmente com a finalidade de identificar a eficiência de sua aplicação e se os objetivos da empresa estão sendo alcançados.

Como complemento, aconselha-se à empresa que desenvolva um departamento ou designe a um funcionário, atividades de auditoria interna, pois, conforme explanado no capítulo da Fundamentação Teórica, os controles não evitam a ocorrência de erros ou fraudes, apenas atuam de forma corretiva e preventiva para que não sucedam. O papel da auditoria consiste em examinar se as atividades estão sendo cumpridas segundo as normas da empresa e se não estão, quais são os pontos que devem receber mais atenção.

Finalmente, conclui-se que os objetivos deste trabalho foram atingidos a partir do estudo de autores o qual permitiu entender a importância dos controles internos e da sua aplicação, bem como auxiliou na formulação de uma proposta de melhoria para o departamento em estudo.

## **6 REFERÊNCIAS**

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ANDRADE, Adriana. **Governança corporativa**: fundamentos, desenvolvimento e tendências. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BERLATTO, Odir (Org.). **Manual para Elaboração e Normatização de Trabalhos Acadêmicos**. Caxias do Sul: FSG, 2012. Disponível em: <[http://www.fsg.br/public/files/graduacao/geral/manual\\_normas%20\\_academicas.pdf](http://www.fsg.br/public/files/graduacao/geral/manual_normas%20_academicas.pdf)>. Acesso em: 25 fev. 2014.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL, Decreto Lei nº 82 de 1966, dispõe sobre o código tributário nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 13 set. 2014.

BRASIL, Instrução Normativa nº 16 de 1991, dispõe sobre o Departamento do Tesouro Nacional. Disponível em: < <http://www4.planalto.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 25 abr. 2014.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcindo. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 5. ed. São Paulo: Ed. Makron Books, 1997.

COMISSÃO DOS VALORES MOBILIÁRIOS. Recomendações da CVM sobre Governança Corporativa. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/port/redir.asp?subpage=cartilha>. Acesso em: 21 ago. 2014.

*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*. Controle Interno – Estrutura Integrada. Instituto dos Auditores Técnicos do Brasil, 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais e normas Brasileiras de Contabilidade**. Brasília: CFC, 2008. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Confirmacao.aspx>>. Acesso em: 26 mai. 2014.

---

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL.  
**Normas Brasileiras de Contabilidade.** Porto Alegre, 2004.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil:** teoria e prática. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Manual de controles internos:** desenvolvimento e implantação, exemplos e processos organizacionais. São Paulo: Atlas, 2010.

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Auditoria de processos organizacionais:** teoria, finalidade, metodologia de trabalho e resultados esperados. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ELEUTÉRIO DA LUZ, Érico. **Contabilidade Tributária.** Curitiba: Ibpx, 2011.

FIGUEIREDO, Nébia Maria Almeida de. **Método e metodologia na pesquisa científica.** 3. ed. São Caetano do Sul: Yendis Editora, 2008.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

*International Federation of Accountant (IFAC).* Guia de Utilização das Normas de Auditoria em Auditorias de Entidades de Pequeno e Médio Portes – Volume 2 – Orientações Práticas. 2. ed. IFAC, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

JUND, Sergio. **Auditoria:** conceitos, normas técnicas e procedimentos: teoria e 600 questões – Estilo ESAF, UNB e outras. 4ª. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

JUND, Sergio. **Auditoria: Conceitos, Normas, Técnicas e Procedimentos.** 9. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

KOTLER, Philip; ARSMTRONG, Gary. **Princípios de marketing.** 9. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2003.

LIMA, Mariluci; PIENIZ, Luciana P. **A eficiência e eficácia nas empresas sob a ótica do controle interno.** XVI Seminário Interinstitucional de Ensino, Pesquisa e Extensão. Universidade no Desenvolvimento Regional: 2011.

LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. **Código Tributário Nacional.**

Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>>. Acesso em: 12 abr. 2014.

---

LUZ, Érico Eleuterio da. **Contabilidade Tributária [livro eletrônico]**. 1. ed. Curitiba: InterSaber, 2014.

MACHADO, Cláudio Morais. **A importância dos preceitos de governança corporativa e de controle interno sobre a evolução e a internacionalização das normas de contabilidade e auditoria interna**. Porto Alegre: CRCRS, 2011.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MÜLLER, Aderbal Nicolas. **Contabilidade Básica: fundamentos essenciais**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2009.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. **Da Auditoria Interna**. Disponível em: < <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Confirmacao.aspx>>. Acesso em: 08 ago.2014.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PEREIRA, Marcos Augusto Assi. **Controles Internos e Cultura Organizacional: como consolidar a confiança na gestão dos negócios**. São Paulo: Saint Paul Editora, 2009.

PORTAL DE AUDITORIA. Disponível em: <http://www.portaldeauditoria.com.br/sobreauditoria/conceitos-basicos-de-controles-internos.asp>>. Acesso em: 18 mai. 2014.

REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA. **Inobservância do Regime de Competência (RIR/99)**. Disponível em: <[http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=regcompe#RIR/1999 -\\_INOBSERVANCIA\\_DO\\_REGIME\\_DE\\_COMPETENCIA](http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=regcompe#RIR/1999_-_INOBSERVANCIA_DO_REGIME_DE_COMPETENCIA)>. Acesso em: 10 out. 2014.

ROESCH, S. M. A. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso**. 3.ed. São Paulo : Atlas, 2007.

SÁ, Antônio Lopes de. **Fundamentos da contabilidade geral**. 3. ed. Juruá, 2009.

---

SILVA, Edna Lúcia; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.