

CONTROLES INTERNOS: UM ESTUDO DE CASO DOS CONTROLES CHAVE DE CONTAS A PAGAR EM UMA EMPRESA SITUADA EM MOGI MIRIM*

ALVES, Tamires Candido

Faculdade Santa Lúcia
tamires_c.alves@hotmail.com

PRADO, Eduardo Vieira do

Faculdade Santa Lúcia
Programa de Pós Graduação em Administração da
Universidade Metodista de Piracicaba-UNIMEP
eduardo.prado.ad@gmail.com

RESUMO

As organizações necessitam identificar as áreas críticas para os seus processos de negócio e implementar controles que possam reduzir os riscos existentes a um nível aceitável pela administração. Uma área que merece destaque é a Financeira, por ser a responsável pela entrada, pela administração e pelo desembolso de recursos. Mais especificamente, o processo de desembolso de recursos, mais conhecido como contas a pagar ou compras a pagamentos, necessita de controles apropriados para minimizar ocorrências que podem levar a perdas financeiras. Dentro deste contexto, o problema de pesquisa é: Quais são os controles internos chave implantados no processo de compras e contas a pagar de uma empresa multinacional situada em Mogi Mirim/SP? O objetivo geral é identificar os controles internos do processo de contas a pagar na empresa estudada. Com base na pesquisa e entendimento acima, pretende-se também realizar uma análise de aderência entre processo atual

* Este artigo é parte integrante de Trabalho de Conclusão de Curso defendido em novembro de 2017, pela discente Tamires Candido Alves, como pré-requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade Santa Lúcia, sob orientação de Prof. MSc. Eduardo Vieira do Prado.

e literatura, com objetivo de recomendar melhorias. Esta pesquisa é classificada como descritiva de natureza qualitativa. O método empregado é o estudo de caso único em uma empresa multinacional, suportado por uma pesquisa bibliográfica. Os resultados identificados foram que a empresa possui potencial de melhoria nos controles internos dos processos de Compras e Contas a Pagar, tais como controle de adiantamentos, juros, notas fiscais sem pedido de compras, revisões em seu fluxo de aprovação de pedidos de compras e notas fiscais de serviços. Estas melhorias poderiam levar a um aprimoramento do controle dos riscos envolvidos. Por outro lado, a empresa possui pontos fortes em seus processos como segregação de funções entre lançamentos das faturas, pagamentos e baixa de títulos, para a maioria das compras cotações com pelo menos três fornecedores diferentes, aprovação de pagamentos eletrônicos e manuais por dois procuradores e manual de procedimentos revisados e disponibilizados aos colaboradores da organização.

PALAVRAS-CHAVE: *Contabilidade Gerencial; instrumento de tomada de decisão; micro empresa.*

INTRODUÇÃO

Gerenciar riscos é uma atividade fundamental para que as organizações possam identificar, avaliar, monitorar e controlar as incertezas que cercam seu ambiente de negócios, bem como para potencializar a busca das oportunidades existentes.

Neste contexto, as organizações necessitam identificar as áreas críticas para os seus processos de negócio e implementar controles que possam reduzir os riscos existentes a um nível aceitável pela administração. Uma área que merece destaque é a Financeira, por ser a responsável pela entrada, administração e desembolso de recursos. Mais especificamente, o processo de desembolso de recursos, mais conhecido como contas a pagar ou compras a pagamentos, necessita de controles apropriados para minimizar ocorrências que podem levar a perdas financeiras.

Dentro deste entendimento, o problema de pesquisa é: Quais são os controles internos chave implantados no processo de compras e contas a pagar de uma empresa multinacional situada em Mogi Mirim/SP?

Desta forma, o objetivo geral desta pesquisa é identificar os controles internos do processo de contas a pagar na empresa estudada, enfatizando a importância da aplicação de controle para maior segurança, eficiência e consequentemente controle de riscos, nas atividades relacionadas ao contas a pagar.

Os objetivos específicos são:

- Aprofundamento teórico sobre riscos e controles internos, especificamente do processo de compras e contas a pagar;
- Entender o processo do contas a pagar da empresa pesquisada e seus respectivos controles chave;
- Com base na pesquisa e entendimento acima, realizar uma análise de aderência entre processo atual e literatura, com objetivo de recomendar melhorias.

Com relação à metodologia de pesquisa é classificada como descritiva, de natureza qualitativa. O método empregado é o estudo de caso único em uma empresa multinacional, suportado por uma pesquisa bibliográfica.

A justificativa do estudo é que o gerenciamento de riscos é um processo fundamental para a organização, e o adequado controle destes riscos pode levar a organização ao atingimento de seus objetivos. Por outro lado, a falta de controle pode ameaçar a existência da organização.

A hipótese é que a empresa possui um processo controlado, porém com oportunidades de melhoria nos controles relacionados.

Este trabalho está estruturado da seguinte forma: Primeiramente a revisão teórica sobre temas relacionados ao tema como contabilidade, governança, riscos, controles e auditoria; Na sequência, a metodologia de pesquisa, empresa pesquisada e apresentação do estudo de caso descrevendo o processo pesquisado; Finalmente, a análise de aderência com objetivo de comparar literatura versus processo levantado na organização e respectivas recomendações de melhoria, bem como considerações finais com a resposta ao problema de pesquisa, validação da hipótese, limitações e sugestões de trabalhos futuros.

2. GOVERNANÇA CORPORATIVA, RISCOS E CONTROLES INTERNOS

Este tópico aborda sobre conceitos como Contabilidade, Governança Corporativa, Riscos e Controles Internos, e posteriormente detalha especificamente os controles internos do processo de Compras a Contas a Pagar.

2.1 Contabilidade

Ao longo dos anos as definições de contabilidade sofreram algumas alterações. A comparação entre esses diversos conceitos mostra algumas divergências e aspectos complementares de ponto de vista entre os autores. Para isto se faz necessário entender a história e a conceituação da ciência da contabilidade.

Segundo Sá (1999), somente as origens dos pensamentos nos podem oferecer melhor ideia de como se explicam os fatos presentes. E é com base neste pensamento que se explicara a origem da contabilidade e a sua evolução.

O homem primitivo, com o uso de sua arte, passou a evidenciar a riqueza patrimonial em inscrições através de registros nas paredes das grutas, onde criou pinturas que representava a natureza da utilidade que havia conquistado e também em pedaços de ossos por meio de riscos que quase sempre seguiam ao lado da pintura e que comprovavam a quantidade existente, utilizando-se dos instrumentos que tinham na época (SÁ, 1999).

Segundo Iudícibus (2010a), a evolução da contabilidade foi relativamente lenta até o surgimento da moeda. Na época da troca de mercadorias os negociantes anotavam as obrigações, os direitos e os bens. No entanto, tratava-se de um inventário físico, sem avaliação monetária.

Na medida em que mais coisas começaram a constituir o patrimônio, mais complexas foram ficando as inscrições, desta forma obrigando a aprimorar o critério de registro das contas, nascendo assim “os registros de uma escrituração contábil; contábil porque se quantificava e evidenciava a riqueza patrimonial do indivíduo ou de sua família” (SÁ, 1999, p. 18).

Sá (1999, p.19) conceitua que “o “meu” e o “seu” deram, na época, origem a registros especiais de “débito” (o que alguém tem que me pagar) e “crédito” (o que eu devo pagar a alguém)” que passaram a ser registrados no Egito. O “papiro” deu origem aos livros contábeis, desta forma utilizando o sistema baseados em lógica matemática.

Posteriormente, em meados da metade do século XV, a contabilidade tem a sua primeira divulgação através da obra do Frei Luca Pacioli, no qual foi nomeada de *Tractatus de Computis et Scripturis*, onde contém uma seção sobre registros contábeis segundo o método das partidas dobradas, apesar de não ter sido o criador desse método, contudo muito contribuiu para a sua difusão em toda a Europa (PEREZ JUNIOR; BEGALLI, 1999).

Sá (1999, p. 42) conceitua que a “contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais”. Defende que os fenômenos estudados pela contabilidade não possuem origem em ações da administração, pois são impostos pelos ambientes que cercam as células sociais. Assim, como não trata de fenômenos econômicos, pois muitas vezes podem ser eficazes para o ponto de vista econômico e ineficazes para o campo contábil, tal como no caso de ser maléfica para a economia a maior quantidade de dinheiro, enquanto que no ato da contabilidade, quanto mais dinheiro, mais capacidade de pagar terceiros e mais viabilidade de investimentos.

No entendimento de Padoveze (2016, p.18):

[...] Contabilidade é a ciência social que tem como objetivo o controle econômico de uma entidade. Este é feito pela contabilidade por meio de identificação, classificação, registro e mensuração econômica dos eventos que provocam a existência e a alteração do patrimônio da entidade objeto. Dessa maneira, objetivamente, a contabilidade é o sistema de informação que controla o patrimônio da entidade [...]

Neves e Viceconti (1999) afirmam que a contabilidade é uma ciência que desenvolveu uma metodologia própria com o objetivo de controlar o patrimônio na função administrativa e de verificar o resultado na função econômica, sem deixar de fornecer informações úteis aos seus usuários em ambas às funções.

Desta forma, a contabilidade é a ferramenta que busca fornecer o máximo de informações úteis que auxilia na tomada de decisões dentro e fora da empresa (MARION, 2009). Os principais usuários, de acordo com Iudícibus (2010b), são: Sócios, acionistas e proprietários de quotas societárias de maneira geral; Administradores, diretores e executivos dos mais variados escalões; Bancos, Capitalistas, Emprestadores de dinheiro; Governo e economistas governamentais; Pessoas Físicas.

Perez Junior e Begalli (1999) destacam que os usuários internos são os maiores interessados, pois estas informações auxiliam no processo de tomada de decisões. Já os usuários externos são, por exemplo: investidores que possuem interesse na situação econômico-financeira da entidade; credores na decisão de emprestar ou não recursos para as empresas; governo que tem interesse em arrecadar tributos e manter dados estatísticos por meio dos dados disponíveis nas demonstrações contábeis.

Sendo assim, a contabilidade deve fornecer informações que devem ser moldadas as finalidades para as quais se destinam e aos usuários interessados.

2.2 Governança corporativa e gerenciamento de riscos

Para Fernandes (2016), a governança corporativa surgiu no mundo empresarial quando Adam Smith alertou sobre o tamanho das corporações como risco a sociedade, onde já se previa os conflitos e desafios que iriam aparecer em consequência dos interesses conflitantes entre acionistas, gestores e *stakeholders*.

Para o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) (2017), o conceito de governança corporativa parte das seguintes premissas:

[...] Governança corporativa é o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas. As boas práticas de governança corporativa convertem princípios básicos em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor econômico de longo prazo da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para a qualidade da gestão da organização, sua longevidade e o bem comum. [...]

A governança corporativa tem como preocupação em criar um conjunto eficiente de mecanismos, tanto para incentivos quanto de monitoramento, com a finalidade de assegurar que o comportamento dos gestores esteja sempre equiparado com o melhor interesse dos acionistas (IBGC, 2017).

Com relação ao processo de gerenciamento de riscos, Coso (2007, p. 4) tem a seguinte definição:

[...] O gerenciamento de riscos corporativos é 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).

Andrade e Rossetti (2011 p.174) citam, dentro da síntese dos princípios

da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a gestão de risco como sendo: “Identificar e classificar os riscos, segundo suas origens, tipologia, grau de impacto e probabilidade de ocorrência (Estratégicos e operacionais, conformidade e retidão, e financeiro); Definição de ações mitigantes; e Criação de estrutura de monitoramento e gerenciamento”.

Ainda por Andrade e Rossetti (2011, p. 182), a gestão de riscos dentro das recomendações pela *International Corporate Governance Network* (ICGN) pode ser definida como:

[...] Acompanhamento do mapeamento de todos os tipos de riscos em que a companhia possa incorrer; Proposição e acompanhamento de ações mitigantes; Disseminação interna da cultura de sensibilidade a riscos; Transparência junto aos investidores quanto à possível ocorrência de riscos e às ações para mitigá-los. [...]

Desta forma, o gerenciamento de riscos corporativos direciona seu enfoque diretamente para que os objetivos estabelecidos por uma determinada empresa sejam cumpridos, e também proporciona parâmetros para definir a eficácia desse gerenciamento de riscos (COSO, 2007).

2.3 Controle interno

Crepaldi (1998) afirma que o controle interno pode ser definido como o sistema de uma entidade, onde compreende o plano de organização, os deveres e responsabilidades, assim como todos os métodos e medidas adotadas com a finalidade de salvaguardar os ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados e relatórios contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o cumprimento das normas, políticas e os procedimentos administrativos adotados.

Almeida (2010, p. 42) acredita que:

[...] O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, 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 Attie (2007, p. 185), o “controle interno compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos”.

Boynton, Johnson e Kell (2002, p.320) defendem o posicionamento de que “o controle interno é um processo operado por pessoas, fornecendo apenas segurança razoável e não segurança absoluta para a administração e ao conselho de administração da organização”.

Crepaldi (2012, p.424) define que “pode-se entender a importância do controle interno a partir do momento em que se verifica que é ele que pode garantir a continuidade do fluxo de operações com as quais convivem as empresas”. Assim, os resultados gerados por tal fluxo é essencial para os proprietários da empresa para a tomada de decisão.

Oliveira, Perez Junior e Silva (2011) consideram os seguintes fatores como sendo de grande importância aos sistemas contábeis:

- Tamanho e complexidade da organização: quanto maior for a entidade, mais complexa será a organização estrutural. Portanto, para controlar as operações, a administração necessita de clareza nos relatórios e análises, onde reflitam a situação em cada momento das atividades da entidade;
- Responsabilidade: um sistema de controle interno adequado é fundamental para a execução correta da responsabilidade da administração, para salvaguarda os ativos da empresa, como também prevenir ou descobrir erros e fraudes;
- Caráter preventivo: um controle interno que funcione corretamente compõe maior proteção para a entidade contra as fraquezas humanas. Sendo assim, as rotinas de verificação e revisão são fundamentais para um bom controle interno.

Nesse sentido, conceituam como sendo os principais objetivos do controle interno: verificar os cumprimentos às normas e políticas da empresa; obter informações confiáveis e adequadas, em tempo hábil, e que sejam úteis para as devidas tomadas de decisões; constatar a veracidade de relatórios contábeis, operacionais e financeiros; proteger os bens e direitos da entidade; impedir erros e fraudes; servir como ferramenta para a localização de desperdícios e erros; registrar corretamente as operações; estimular a eficiência dos funcionários; garantir a legitimidade dos passivos da entidade; assegurar o processamento exato das transações da entidade e permitir a observância e absoluto cumprimento da legislação em vigor (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2011).

Para Attie (2007, p.189), são quatro os objetivos básicos do controle interno: “Salvaguarda dos interesses da empresa; Precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; Estímulo à eficiência operacional; Aderência às políticas existentes”.

Sendo assim, o objetivo básico do controle interno é preservar os interesses da entidade, executando com eficiência o seu papel, oferecendo, com eficácia e fidedignidade, os relatórios contábeis, detectando e prevenindo de erros e fraudes, tendo em vista proteger os recursos da empresa.

Com relação às limitações dos controles internos, Almeida (2010) pontua: conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa; os funcionários não são adequadamente instruídos em relação às normas internas; e os funcionários negligentes na execução de suas tarefas diárias.

Para Attie (2007, p. 200), os “bons controles internos previnem contra a fraude e minimizam os riscos de erros e irregularidades, porque, por si só, não bastam para evita-los”.

Segundo Ribeiro (2011, p. 209), pode haver uma oportunidade percebida de praticar uma fraude “quando um indivíduo acredita que o controle interno possa ser burlado, por exemplo, porque ele ocupa um cargo de confiança ou tem conhecimento de deficiências específicas no controle interno”.

A eficiência do sistema de controle interno como um todo deve permitir detectar não somente irregularidade de atos intencionais, como também erros de atos não intencionais.

2.4 Riscos e controles internos do processo de compras e contas a pagar

Conforme mencionado acima, os riscos podem também ser definidos como a possibilidade dos objetivos organizacionais não serem alcançados. Entre os processos mais críticos da organização destaca-se o de compras e contas a pagar, pois envolve a possibilidade de perdas financeiras por eventos como: fraudes, aquisições não competitivas, pagamentos indevidos, pagamentos com condições não favoráveis entre outros. Para isso há necessidade de mapear controles internos como contramedidas para minimização de riscos.

Segundo entendimento de Crepaldi (2012, p. 421), os setores de compras e contas a pagar são considerados sujeitos a irregularidades. O autor afirma que “o setor de compras é um dos mais difíceis de controlar por meio da auditoria, pois o delito fica registrado fora dos livros contábeis da empresa”. Quanto ao setor de contas a pagar os cuidados concentram-se nos cheques de serviço, que podem ou não ser fantasmas, e também na antecipação de pagamentos com intuito de recebimento de propinas.

Prado (2014) apresenta um mapeamento de riscos e controles dos processos de compras e contas a pagar no **Quadro 1**.

Quadro 1 - Riscos e Controles Internos do processo de Compras e Contas a Pagar

Área	Subárea	Risco	Indicador	Controle
Compras	<i>Commodities</i>	Gerenciamento inadequado de ativos financeiros (<i>commodities</i>)	Aquisição de <i>commodities</i> planejada <i>versus</i> realizada	Aquisição de <i>commodities</i> é alinhada com o orçamento de vendas e, consequentemente, de produção da organização.
Compras	<i>Commodities</i>	Gerenciamento inadequado de ativos financeiros (<i>commodities</i>)	Inflação interna de preços	A área Financeira e Compras obtém uma posição das Controladorias das plantas dos volumes de compras, produção e vendas previstos antes de fechar as operações de hedge de <i>commodities</i> .
Compras	Desenvolvimento de Fornecedores	Dependência de fornecedores exclusivos	Fornecedores exclusivos por planta.	Monitoramento periódico da área de Compras dos fornecedores exclusivos contemplando as opções de desenvolvimento.
Compras	Negociações	Aumento dos custos de compras em decorrência de negociações não competitivas (processo inadequado de cotações)	Pedidos em aberto vencidos e não revisados	Cotação dos pedidos em aberto em periodicidade mínima pela política de compras.
Compras	Negociações	Compras desnecessárias não autorizadas pela Operação	Compras planejadas <i>versus</i> reais	Estratégia de aprovação de requisição de compras no sistema integrado de gestão.
Compras	Negociações	Aumento dos custos de compras em decorrência de negociações não competitivas (processo inadequado de cotações)	% de compras regularizadas frente ao total de compras	Monitoramento contínuo entre as datas de emissão de documentos fiscais x emissão de pedidos de compras (regularização de compras).
Compras	Terceirização	Perdas financeiras devido a processos judiciais com serviços terceirizados	Compras em desacordo com a política de compras (terceirização)	Controle de serviços terceirizados de acordo com a política de compras (terceirização).

Área	Subárea	Risco	Indicador	Controle
Compras	Terceirização	Perdas financeiras devido a processos judiciais com serviços terceirizados	Estimativa de perdas financeiras com processo de terceirização	Riscos de serviços terceirizados são comunicados a Alta Administração para tratamento.
Financeiro	Pagamentos	Adiantamento a fornecedores sem garantia	Volume de adiantamentos sem garantia	Aprovação de adiantamentos sem garantia conforme a hierarquia prevista na política de assinaturas.
Financeiro	Pagamentos	Monitoramento inadequado das pendências de contas a pagar	Monitoramento das pendências de contas a pagar	Monitoramento periódico das pendências do Contas a Pagar, visando investigar e formalizar o motivo das pendências.
Financeiro	Pagamentos	Pagamentos indevidos a fornecedores (financeiro)	Monitoramento periódico do volume de eventuais pagamentos realizados em duplicidade realizado pela área de Contas a Pagar.	Monitoramento periódico do volume de pagamentos realizados em duplicidade realizado pela área de Contas a Pagar.
Financeiro	Pagamentos	Alterações indevidas de prazos de vencimentos	Monitoramento de condições de pagamento de pedidos de compras <i>versus</i> condições reais	Monitoramento periódico das condições de pagamento praticadas <i>versus</i> as negociadas.

Fonte: Prado (2014, p. 134-138)

Assim, o **Quadro 1** demonstra um relacionamento entre riscos e controles nestes processos, bem como respectivos indicadores de desempenho, os quais são abordados com mais detalhes a seguir.

Quanto ao processo de compras, Vaassen, Meuwissen e Schelleman (2013) consideram um risco importante durante o processo de compras que se refere as ofertas que os fornecedores propõem aos responsáveis da área de compra, onde oferecem bônus, gratificações, presentes ou até mesmo propinas, se o mesmo adquirirem seu produto. Sendo assim, o comprador pode ser induzido a comprar o produto daquele fornecedor que oferece as melhores vantagens pessoais e não o que oferece a melhor relação de preço-qualidade.

Desta forma, o risco de ações fraudulentas deve ser levado em conta. Para tanto, existem algumas medidas de controle interno para que se possa reduzir esse risco, como: Uso de diretrizes pra procedimentos de cotação de preços; Comparação detalhada dos preços de compras com dados do mercado (nesse caso é importante que quem coleta os preços de mercado seja um funcionário diferente do que faz a referida compra); Recompensa para os agentes quando alcançam suas metas de compras em relação a preço-qualidade desejada; Estabelecimento de um código de conduta que proíba esses profissionais de aceitar presentes;

Ainda sobre o entendimento de Vaassen, Meuwissen e Schelleman (2013) outro risco no processo de compras é quando as empresas compram bens de qualidade inferior que podem resultar em atrasos na produção e clientes insatisfeitos, como também em pagamento de faturas por bens que não foram recebidos. Portanto, é de extrema importância que a compra só passe para o setor de contas a pagar após receber documento onde confirma o efetivo recebimento.

Já Lisboa (2013) afirma que, para que os procedimentos de compras alcancem um controle interno eficiente, é essencial que estas estejam segregadas das funções de recepção de mercadorias, contabilização e pagamento. Alguns pontos a serem observados nesta área são: Existência de cadastro de fornecedores contendo indicações dos respectivos produtos, desempenhos em fornecimentos anteriores, entre outras informações que considerar necessárias; Um manual onde constem todos os procedimentos do departamento compras; Declaração de quem pode autorizar compras, apresentando o valor e a natureza; Obtenção de um número pré-fixado de cotações para cada material, escolhendo o fornecedor que ofereça melhores condições, que esteja dentro dos critérios pré-determinados, sendo, preço, qualidade, e condições de pagamento; Rodízio de compradores; Emissão dos pedidos de compra com cópia fornecendo vias ao responsável dos pagamentos, onde a fatura será conferida e aprovada; para o setor requisitante, a fim de comprovar de que a solicitação foi providenciada; e para a área de recepção de materiais, para as devidas conferências por ocasião do recebimento; Obtenção do “aceite” do fornecedor no pedido de compra, após o mesmo ter sido devidamente autorizado; Conferências do recebimento do material ao que se referem a preços, especificações, quantidades, cálculos e somas da Nota Fiscal (Nota Fiscal x Pedido de Compra x Material); Emissão de Relatórios de recebimento de matérias pré-numerados, devidamente assinados pelo responsável pelo recebimento; Fluxo de informações que assegurem a contabilização da obrigação, inclusão nos registros fiscais.

Com relação ao processo de contas a pagar, estes representam as obrigações da empresa com terceiros, sendo através de compra de mercadoria

ou prestação de serviços. De acordo com Vaassen, Meuwissen e Schelleman (2013, p. 165) “o departamento de contas a pagar é responsável por salvar e monitorar as contas individuais, mantendo o controle das faturas aprovadas e pagamentos relacionados por credor individual”. As faturas só devem ser enviadas para pagamento depois de terem sido validadas, onde o montante é garantido como correto.

Com base no entendimento de Vaassen, Meuwissen e Schelleman (2013) a empresa evita o pagamento de faturas em duplicidade, ou que tiverem sido inadequadamente enviadas, a partir do momento que exige consistentemente que apenas faturas que contenham a ordem de compra e o relatório de recebimento sejam efetivamente pagas. Afinal, para cada fatura existe uma única ordem de compra e um único relatório de recebimento.

Com base no conceito de Lisboa (2013), em relação à área de contas a pagar, para que o controle interno seja eficiente devem estar segregadas as funções de aprovação, registro e pagamento de obrigações. Alguns conceitos a serem considerados são: Atribuição de numeração consecutiva às faturas e registros em controle específico; Controle de duplicatas ou outras obrigações por data de vencimento; Revisão dos documentos comprobatórios no que se refere a cálculos e somas; Critérios definidos para elaboração de um processo de pagamento, o qual deverá ser revisado antes de seu encaminhamento para aprovação; Aprovação de pagamento por um funcionário autorizado; Controle numérico das notas de débito, decorrentes de ajustes ou devoluções; Confronto periódico entre o razão analítico de contas a pagar e o razão geral, por elemento independente do processamento das faturas; Conciliação de extratos de fornecedores por elemento independente e análise das pendências.

Desta forma, foram abordados os principais riscos e controles dos processos de compras e contas a pagar, os quais suportarão o estudo de caso a ser abordado nos capítulos a seguir.

3. ESTUDO DE CASO: CONTROLES CHAVES DO PROCESSO DE COMPRAS E CONTAS A PAGAR

3.1 Metodologia de pesquisa

Marconi e Lakatos (2007) conceituam que o método é o conjunto das atividades racionais e sistemáticas que possibilita chegar a determinado resultado com maior segurança, identificando erros e contribuindo nas decisões do cientista.

A metodologia empregada nesta pesquisa descritiva, de natureza qualitativa, é o estudo de caso único em uma empresa multinacional. Como complemento, e já abordado no capítulo anterior, realizou-se uma pesquisa bibliográfica para embasar o estudo de caso apresentado a seguir,

Com relação a pesquisa qualitativa, Marconi e Lakatos (2007, p.271), conceituam da seguinte forma:

[...] A metodologia qualitativa preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade do comportamento humano. Fornece análise mais detalhada sobre as investigações, hábitos, atitudes, tendências de comportamento etc. [...]

Cervo e Bervian (2002, p. 66) destacam a percepção de que a pesquisa descritiva “procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e características”. É desenvolvida para abordar dados e problemas que merecem ser estudados e cujo registro não se compõe de documentos.

Já o estudo de caso é estabelecido como pesquisa representativa sobre determinado indivíduo, grupo, família ou comunidade do seu universo, para examinar aspectos variados de sua vida (CERVO; BERVIAN, 2002).

Marconi e Lakatos (2007) conceituam que o estudo de caso relaciona-se ao levantamento de determinado caso ou grupo humano com mais profundidade. Contudo, é limitado, visto que restringe ao caso que estuda, isto é, um único caso, não podendo ser generalizado.

3.2 Empresa pesquisada

A empresa pesquisada, situada na cidade de Mogi Mirim/SP, é formada por empresas do ramo de autopeças. É considerada uma das maiores fabricantes de barras estabilizadoras e molas para suspensão automotiva do mundo. A empresa atingiu vendas de 1,5 bilhão de euros e possui cerca de 7.000 colaboradores em âmbito global, garantindo a todas as montadoras de veículos do mundo o fornecimento de produtos com alta tecnologia e desenvolvimento rápido.

3.3 Descritivo dos controles chave nas áreas de Compras e Contas a Pagar

Para elaboração do estudo de caso foram realizadas entrevistas estruturadas, com 29 perguntas abertas, que se dividiram nas áreas apresentadas no **Quadro 2**.

Quadro 2 - Entrevistas Estruturadas

Área	Cargo	Quantidade de pessoas	Número de perguntas
Geral	Comprador/ Assistente Fiscal/ Estagiaria	3	4
Compras	Comprador	1	5
Fiscal	Assistente Fiscal	1	10
Financeiro	Estagiaria	1	10

As entrevistas foram realizadas pela autora pessoalmente, no mês de Outubro de 2017. Adicionalmente foi realizada a pesquisa documental de normas e procedimentos da empresa para triangulação das informações levantadas.

As entrevistas estruturadas revelaram a seguinte estrutura: Os processos da empresa são formalizados e divulgados para a organização em rede; Estes manuais de procedimentos são aprovados pelo gestor da área e revisados em periodicidade pelos colaboradores de cada área, servindo como documentação suporte do treinamento dos funcionários; A empresa possui o sistema integrado de gestão chamado “Baan”, o qual é utilizado por todas as áreas da empresa. A seguir um maior detalhamento por processo:

a) Compras

O processo de Compras se inicia pela criação de requisição de compras pela área usuária, a qual deve ser aprovada seguindo a seguinte hierarquia: Supervisor até R\$ 2.999,00, Gerente de R\$ 3.000,00 até R\$ 1.000.000,00, e, após R\$ 1.000.000,00, são aprovadas pelos Diretores e procuradores.

O segundo passo é a criação do pedido de compras pela área de Compras, o qual deve ser aprovado pelo Comprador até R\$ 180.000,00 e acima deste valor é aprovado pelo Gerente de Compras. A Diretoria não participa do processo de aprovação, sua participação é somente antes de gerar a ordem de compra, ou seja, na requisição de compras. Caso haja divergência entre pedido e requisição de compras acima de 10%, o comprador gera a compra e estabelece um controle manual, onde preenche um formulário com a assinatura de Compras e o Gerente da área do solicitante.

As cotações são realizadas somente por Compras, independentemente de seu valor ou urgência (ex: quebra de máquina). Todos os pedidos demandam pelo menos três cotações de fornecedores diferentes.

Quando ocorre de uma área ter preferência por um fornecedor

específico, mesmo que este seja com valor maior que os outros, a área requisitante justifica a escolha, e posteriormente um formulário é preenchido e assinado pela Gerência de Compras e Diretoria da área do requisitante.

Os pedidos de compras são monitorados quinzenalmente mediante um relatório extraído do sistema de *follow-up* pelo comprador, a fim de controlar o prazo de entrega combinado entre ele e o fornecedor.

Após a emissão de um pedido, caso necessário ser alterado, o comprador realiza a aprovação sem necessitar tramitar pelo fluxo de aprovação novamente, exceto em pedidos que ultrapassem o montante de R\$ 10.000,00. Nesse caso é feito o cancelamento da solicitação anterior e solicitado ao usuário que abra novamente a requisição de compras para que possa passar para a aprovação.

Com relação ao cadastro de fornecedores, não há um procedimento de atualização de seus dados. Quando necessário, somente a área de Compras pode atualizar o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e o Financeiro é responsável pela atualização dos dados bancários. Não há nenhum controle para revisão destas alterações.

b) Fiscal

O processo da área fiscal se inicia a partir da entrada da nota fiscal recebida na empresa, a qual é realizada pelo assistente fiscal. Primeiramente, a nota fiscal é registrada na portaria, onde toda nota fiscal precisa passar para ter seu registro em uma planilha de Excel. Porém, há casos onde o solicitante recebe a nota fiscal diretamente sem passar pela portaria. Conforme relato do entrevistado, este procedimento gera um grande transtorno para o contas a pagar, pois em caso de não reconhecimento, a empresa só saberá da existência dessa nota fiscal quando o fornecedor entrar em contato com o financeiro cobrando por aquele pagamento, gerando juros por atraso do pagamento e eventualmente protestos.

Quando da entrada da nota fiscal no recebimento fiscal é feito uma comparação entre a nota fiscal e o pedido de compras. Caso haja divergência entre a nota fiscal e o pedido, esta deve ser submetida à área de Compras para avaliação e aprovação sistêmica, gerando uma nota de débito. O setor financeiro encaminha esse documento para o fornecedor para análise, e posteriormente é encaminhado um novo boleto com esse abatimento.

Quando a nota fiscal não possui pedido, o Compras é informado e o requisitante abre uma requisição para que possa ser aberto o pedido posteriormente. Caso não haja pedido é necessário recolher assinatura de algum gestor da área com a conta contábil e centro de custo para que a nota

fiscal possa ser lançada. Em casos do departamento de Compras demorar para abrir o pedido, pode ocorrer da nota fiscal vencer antes de ser lançada no sistema, atrasando assim o pagamento da mesma acarretando em juros.

Em se tratando de nota fiscal de serviço, a mesma precisa ser checada, onde o requisitante do serviço confirma se já foi prestado e aonde foi prestado. Esse processo não precisa de aprovação, pois já foi feito quando foi criada a ordem de compra.

O sistema não permite que seja lançada a mesma nota fiscal duas vezes, minimizando assim o risco de pagamento em duplicidade. Há uma customização sistêmica que não permite o lançamento da mesma nota fiscal para um mesmo CNPJ por meio de sua chave de acesso. Assim, se o analista tentar trocar o número da nota fiscal para forçar a passagem dessa nota, o sistema trava quando da colocação da chave de acesso.

Não há uma confirmação ou aprovação para que a nota fiscal possa ser lançada, uma vez que quando chega na portaria o pedido é baixado e a nota fiscal é lançada. Caso haja divergência no material recebido o almoxarifado informa o fiscal, para que seja resolvido. A empresa possui recebimentos automáticos do *Extensible Markup Language* (XML) da nota fiscal recebidos da Secretaria da Fazenda.

c) Financeiro

Após os procedimentos de compras e fiscal, o documento é encaminhado para o financeiro, onde o processo é finalizado com o pagamento. Quando esse documento chega para o financeiro é arquivado em pastas por data de vencimento, deixando assim organizado, evitando atrasos no pagamento.

A empresa estudada trabalha com programação de pagamentos. Sendo assim, um dia antes do seu vencimento é feito todo o processo para a programação, no qual o colaborador do financeiro necessita emitir um relatório sistêmico das despesas que vencem naquele dia e então é conferido com os documentos físicos, que são os boletos ou no caso de depósito/transferência com uma cópia da nota fiscal para adequada documentação. Nos casos de depósito o CNPJ do cedente tem que ser o mesmo CNPJ da nota fiscal, caso contrário é solicitado uma declaração assinada pelos representantes dessa empresa onde autorizam o pagamento em outro CNPJ, que geralmente são CNPJ de filiais.

O colaborador da área Financeira confere esses documentos com os lançamentos sistêmicos para verificar se realmente esses documentos pertence à empresa. Isso evita que se possa pagar alguma despesa que não seja da empresa.

Após tudo conferido é enviado uma remessa do sistema Baan para o banco (*internet banking*). O banco reconhece esse arquivo e gera um relatório dos pagamentos. Esse relatório é novamente conferido para que seja certificado de que não esteja faltando nenhum pagamento e se as remessas foram realizadas com os valores corretos. Após essa conferência o colaborador do financeiro formaliza, por meio de sua aprovação, e os documentos são encaminhados para os aprovadores, que são o diretor geral e o gerente do financeiro. A aprovação dos pagamentos é feita através do *website* bancário, onde é solicitada uma senha e um código de segurança que apenas esses aprovadores possuem.

Assim, não há possibilidade de que esses pagamentos sejam efetivados sem a aprovação do diretor geral e do gerente financeiro.

No caso de pagamentos feitos em cheque, que não ocorrem frequentemente, é necessário que haja duas assinaturas no cheque (diretor geral e gerente do financeiro). É exigido que os documentos referidos ao cheque estejam juntos no momento da assinatura dos gestores, pois eles analisam o que está sendo pago.

No dia seguinte da efetivação dos pagamentos outro colaborador do Financeiro realiza a baixa no sistema desses títulos pagos por meio da comparação de um novo relatório dos pagamentos efetivados e do arquivo de retorno do banco, o qual é enviado para baixa automática destes títulos no sistema.

Outro procedimento adotado pela empresa é o adiantamento de pagamentos para bens e serviços entregues no futuro pelo fornecedor. Estes adiantamentos são controlados por meio de uma planilha, a qual é alimentada manualmente por meio de relatórios do sistema Baan no final de cada mês. No entanto, conforme a entrevistada, a controle é frágil devido a ocorrência de pagamentos em duplicidade. Essa duplicidade acontece algumas vezes por motivo que o fornecedor não menciona na nota fiscal que teve um adiantamento, então passa despercebido pela área Fiscal. Como controle detectivo, por meio da atualização da planilha no final do mês e para os casos identificados é feito o abatimento em outras faturas ou é necessário que o fornecedor deposite o montante na conta bancária na empresa.

Adicionalmente, todos os adiantamentos feitos a fornecedores são efetivados mediante um contrato assinado entre as partes, onde consta que se não ocorrer a entrega dos bens ou serviços mediante as condições acordadas, há a necessidade de devolver o valor adiantado acrescido de juros durante o período em que o adiantamento foi utilizado pelo fornecedor.

Com relação aos juros pagos, não há um monitoramento sistemático.

Porém, o Gerente Financeiro precisa assinar o boleto autorizando o pagamento do mesmo, apenas para ter conhecimento do ocorrido.

4. ANÁLISE DE ADERÊNCIA: TEORIA VERSUS ESTUDO DE CASO

Neste capítulo é demonstrada uma análise de aderência entre as práticas recomendadas na literatura e o estudo de caso. O **Quadro 3** apresenta

Quadro 3 - Análise de Aderência: Teoria x Prática (Pontos de Melhoria)

Processo	Situação atual	Sugestão da Literatura	Recomendação
Adiantamento a fornecedores	É possível a realização de pagamentos em duplicidade relacionados a adiantamentos.	Prado (2014) destaca que a área de Contas a Pagar deve monitorar periodicamente o volume de pagamentos realizados em duplicidade realizado pela área de Contas a Pagar.	Reforçar o controle de adiantamentos para que os pagamentos sejam identificados de forma preventiva, ou seja, o sistema deveria alertar o Fiscal de que o fornecedor possui adiantamento aberto para evitar seu lançamento.
Despesas com juros por atraso	Atraso de pagamentos gerados principalmente por notas fiscais que não passam pela Portaria, onde a empresa só saberá da existência dessa nota fiscal quando o fornecedor entrar em contato com o financeiro cobrando por aquele pagamento, gerando despesas com juros e eventualmente protestos.	Não encontrado na literatura pesquisada.	Implementar relatório periódico (ex: mensal) para identificar quais os principais departamentos geradores de juros, para que se possa estabelecer um plano de ação.

Processo	Situação atual	Sugestão da Literatura	Recomendação
Valor de aprovação do pedido do comprador	Comprador aprova pedidos até R\$ 180.000,00.	Não há a revisão por uma segunda pessoa dos pedidos de compras até o limite de R\$ 180.000 e consequentemente a segregação de funções é impactada. Melo e Santos (2017, p. 112) definem segregação de funções como “estabelecer que uma mesma pessoa não poderá ter acesso aos ativos e aos registros contábeis”. Almeida (2010) completa que isso é devido ao fato de que essas funções são incompatíveis entre o sistema de controle interno.	Revisar o valor para avaliar a possibilidade de diminuir o montante de compras aprovadas por um único representante da área de Compras.
Cadastro de fornecedores	Com relação ao cadastro de fornecedores, não há um procedimento de atualização. Quando necessário somente a área de Compras pode atualizar o CNPJ e o Financeiro é responsável pela atualização dos dados bancários. Não há nenhum controle para revisão destas alterações.	Almeida (2010, p. 55) “o setor de compras tem um cadastro de fornecedores atualizados por natureza de bem ou serviço”	Implementar um monitoramento periódico das alterações de dados críticos de fornecedores como dados bancários e CNPJ, o qual deve ser revisado pelo gestor responsável para assegurar a existência de documentação, suporte adequado e evitar atividades fraudulentas.

Processo	Situação atual	Sugestão da Literatura	Recomendação
Alteração de valor do pedido de compra após emissão	Após a emissão de um pedido, caso necessário ser alterado, o comprador realiza a aprovação sem necessitar tramitar pelo fluxo de aprovação novamente, exceto em pedidos que ultrapassem o montante de R\$ 10.000,00, para os quais é feito o cancelamento da solicitação anterior e solicita ao usuário que abra novamente a requisição de compras para que possa passar para a aprovação.	Não encontrado na literatura pesquisada.	Reavaliar o montante permitido para lançamento com divergência, pois possibilita erros ou fraudes. Caso o valor seja mantido, um controle detectivo deveria ser implementado para monitorar o volume de faturas lançadas com divergência sem aprovação.
Juros	Não há um monitoramento sistemático para juros pagos. Porém, o gerente financeiro precisa assinar o boleto autorizando o pagamento do mesmo.	Não encontrado na literatura pesquisada.	Implementar um monitoramento periódico (ex: mensal) para identificar quais os principais departamentos geradores de juros, para que se possa estabelecer um plano de ação.
Nota fiscal sem pedido de compras	Quando a nota fiscal não possui pedido, o Compras é informado e o requisitante abre uma requisição para que possa ser aberto o pedido posteriormente.	Não encontrado na literatura pesquisada.	Notas fiscais sem pedidos devem ter um fluxo de aprovação especial (por exemplo pela Diretoria), bem como serem monitorados periodicamente visando sua revisão e diminuição desta ocorrência.

Processo	Situação atual	Sugestão da Literatura	Recomendação
Nota fiscal de serviço	Em se tratando de nota fiscal de serviço, a mesma precisa ser checada, onde o requisitante do serviço confirma se já foi prestado e aonde foi prestado. Esse processo não precisa de aprovação, pois a área Fiscal entende que esta já foi realizada quando da criação do pedido de compra.	Não encontrado na literatura pesquisada.	Implementar uma aprovação do responsável da área solicitante antes do lançamento, para confirmar a sua realização.

as recomendações de melhoria.

Já o **Quadro 4** demonstra os aspectos classificados como pontos

Quadro 4 - Análise de Aderência: Teoria x Prática (Pontos Fortes)

Processo	Situação atual	Sugestão da Literatura
Baixa dos títulos pagos	No dia seguinte da efetivação dos pagamentos outro colaborador do Financeiro realiza a baixa no sistema desses títulos pagos por meio da comparação de um novo relatório dos pagamentos efetivados, e do arquivo de retorno do banco, o qual é enviado para baixa automática destes títulos no sistema.	Esse é um processo que respeita um dos princípios fundamentais dos controles contábeis, que é a segregação de funções. Melo e Santos (2017, p. 112) definem em “estabelecer que uma mesma pessoa não poderá ter acesso aos ativos e aos registros contábeis”.
Cotações	Com exceção de compras sem pedidos, cotações são realizadas somente por Compras, independentemente de seu valor ou urgência (ex: quebra de máquina). Todos os pedidos demandam pelo menos três cotações de fornecedores diferentes.	Almeida (2010) cita uma questão no sentido de certificar de que são feitas cotações de preços junto aos fornecedores, a fim de obter as melhores condições comerciais.

Processo	Situação atual	Sugestão da Literatura
Segregação entre lançamento de nota fiscal e pagamento	Nenhuma nota fiscal é lançada pelo financeiro, o sistema é bloqueado para o usuário do financeiro não ter acesso a essa opção, centralizando então todos os lançamentos no recebimento fiscal.	Esse é um processo que respeita um dos princípios fundamentais dos controles contábeis, que é a segregação de funções. Melo e Santos (2017, p. 112) definem em “estabelecer que uma mesma pessoa não poderá ter acesso aos ativos e aos registros contábeis”.
Pagamentos feitos com cheques	No caso de pagamentos feitos em cheque, que não ocorrem frequentemente, é necessário que haja duas assinaturas no cheque (diretor geral e gerente do financeiro). É exigido que os documentos referidos ao cheque estejam junto no momento da assinatura dos gestores, pois eles analisam o que está sendo pago.	Conforme Almeida (2010), os seguintes pontos devem ser serem observados: assinatura de cheques por dois funcionários autorizados, documentação suporte adequada que devem ser examinadas no momento da aprovação.
Manual de procedimentos	Os processos da empresa são formalizados e divulgados para a organização em rede.	Segundo Lisboa (2013), para que os procedimentos de compras alcancem um controle interno eficiente é essencial um manual onde constam todos os procedimentos do departamento compras.

fortes do processo de controle interno da organização.

Assim, foram apresentados os pontos de melhoria e pontos fortes dos controles internos dos processos de Compras e Contas a Pagar, os quais sustentam a conclusão apresentada no capítulo seguinte.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo demonstrou a importância do sistema de controles internos para minimização de riscos nos processos de negócio, aumentando a

probabilidade de atingimento dos objetivos organizacionais e, conseqüentemente, a perenidade das organizações. Dentre as áreas de maior criticidade destacam-se as áreas de Compras e Contas a Pagar, as quais envolvem a saída relevante de recursos da organização e necessitam ainda mais de controles internos para o acompanhamento de suas atividades.

A hipótese do trabalho é que a empresa possui um processo controlado, porém, com oportunidades de melhoria nos controles relacionados. Os dados apresentados no estudo confirmam que a empresa apresenta um processo com controles bem desenhados e executados. No entanto, demandam diversas melhorias como controles de adiantamentos, juros, notas fiscais sem pedidos de compras, revisões em seu fluxo de aprovação de pedidos de compras e notas fiscais de serviços.

Assim, o problema de pesquisa também foi respondido pelos controles aplicados, pontos fortes e principalmente as oportunidades de melhorias, as quais podem proporcionar maior confiabilidade nas operações, buscando aprimorar a gestão dos setores de compras, fiscal e contas a pagar.

Este trabalho representou um desenvolvimento profissional e acadêmico, pois desafiou o autor a descobrir a pesquisa e métodos para a criação de conhecimento científico.

Como sugestão de novas pesquisas destaca-se um estudo de caso em uma empresa de outro setor ou porte, que disponha de uma automatização no setor de recebimento fiscal, e Controladoria e Auditoria de práticas de controles internos aplicadas aos processos de compras e contas a pagar, no intuito de ampliar os achados do estudo e o conhecimento nesta área.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 7ª Edição. São Paulo: Atlas, 2010, 517p.

ANDRADE, A.; ROSSETTI, J. P. **Governança Corporativa: Fundamentos, Desenvolvimento e Tendências**. 5ª Edição. São Paulo: Atlas, 2011, 596p.

ATTIE, W. **Auditoria Interna**. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2007, 281p.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002, 982p.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia Científica**. 5ª Edição. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002, 242p.

COSO-Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada**, 2007. Disponível em: <https://>

www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Portuguese.pdf Acesso em maio de 2017.

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 8ª Edição. São Paulo: Atlas, 2012, 822p.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 1998, 273p.

FERNANDES, M. de F. C. **Governança Corporativa: Princípios e Modelos**. In.: CALIL, J. F.; NOBRE, F. C. (Org.). *Governança Corporativa*. Campo Grande: Life, 2016. cap. 1, p.19.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br/> Acesso em maio de 2017.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da Contabilidade**. 10ª Edição. São Paulo: Atlas, 2010a, 346p.

IUDÍCIBUS, S. de. **Contabilidade Introdutória**. 11ª Edição. São Paulo: Atlas, 2010b, 335p.

LISBOA, I. **Manual de Auditoria Interna: Conceitos e práticas para implementar a Auditoria Interna**. 2013. Disponível em <http://www.portaldeauditoria.com.br/controles-internos/controles-internos-em-algumas-areas-operacionais.htm> Acesso em maio de 2017.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia Científica**. 5ª Edição. São Paulo: Atlas, 2007, 312p.

MARION, J. C. **Contabilidade Básica**. 10ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009, 269p.

MELO, M. M. de; SANTOS, I. R. dos. **Auditoria Contábil**. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2017, 373p.

NEVES, S. das; VICECONTI, P. E. V. **Contabilidade Básica**. 7ª Edição. rev. e ampl. São Paulo: Frase Editora, 1999, 414p.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JUNIOR, J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria Estratégica**. 8ª Edição. São Paulo: Atlas, 2011, 317p.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Geral**. Curitiba, 2016. Disponível em: <http://santalucia.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788544303719/pages/-2> Acesso em abril de 2017.

PEREZ JUNIOR, J. H.; BEGALLI, G. A. **Elaboração das Demonstrações Contábeis**. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 1999, 230p.

PRADO, E. V. **Práticas de gerenciamento de riscos corporativos: um estudo de caso em uma indústria multinacional de autopeças**. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Gestão e Negócios / Programa de Pós-Graduação em Administração - Universidade Metodista de Piracicaba, 2014. 150 f.

RIBEIRO, O. M. **Auditoria fácil**. São Paulo: Saraiva, 2011, 365p.

SÁ, A. L. de. **Teoria da Contabilidade**. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 1999, 357p.

VAASSEN, E.; MEUWISSEN, R.; SCHELLEMAN, C. **Controle Interno e sistemas de informação contábil**. São Paulo: Saraiva, 2013, 376p.