

AUDITORIA OPERACIONAL COM FOCO POR PROCESSOS E RISCOS: UM ESTUDO NA ÁREA TRIBUTÁRIA

Gustavo Ramos Pavão¹

Lisandro Rodrigo Grassel²

RESUMO

Devido à complexidade do sistema tributário brasileiro o grau de riscos de desconformidade tributário em âmbito organizacional tende a ser alto, o que leva as empresas a adotarem diversas medidas para mitigar tais riscos, como a utilização de controles internos e auditoria interna. No entanto, no contexto de escritórios de contabilidade, apesar da existência de riscos de desconformidade tributária, a utilização de práticas de auditoria não é recorrente. Nesse contexto este artigo possui como objetivo verificar como é possível mitigar os riscos de desconformidade tributária de um escritório de contabilidade por intermédio de práticas de auditoria operacional. Trata-se de uma pesquisa-ação, exploratória e com abordagem qualitativa. O estudo é relevante para o âmbito acadêmico ao explorar abordagens da auditoria operacional ainda não estudadas e para o âmbito prático ao resultar em uma sugestão de plano de auditoria que pode ser utilizado na empresa estudada. Foram aplicadas práticas de auditoria operacional por processo e risco no setor fiscal de um escritório contábil da cidade de Santo Ângelo/RS. Concluiu-se que 80,49% dos riscos de desconformidade tributária identificados apresentaram um nível alto ou médio indicando que escritórios contábeis também podem estar expostos à graves riscos de desconformidade tributária e que as práticas de auditoria operacional por processos e riscos podem contribuir para a mitigação de tais riscos.

Palavras-chave: Auditoria operacional. Gestão de riscos. Conformidade tributária.

ABSTRAC

Due to the complexity of the Brazilian tax system, the degree of tax non-compliance risks at the organizational level tends to be high, which leads companies to adopt several measures to mitigate such risks, such as the use of internal controls and internal audit. However, in the context of accounting firms, despite the existence of tax non-compliance risks, the use of

auditing practices is not recurrent. In this context, this article aims to verify how it is possible to mitigate the risks of tax non-compliance in an accounting firm through operational audit practices. It is an action-research, exploratory and with a qualitative approach. The study is relevant to the academic sphere as it explores approaches to performance auditing that have not yet been studied and to the practical sphere as it results in a suggestion for an audit plan that can be used in the studied company. Practices of operational auditing by process and risk were applied in the fiscal sector of an accounting office in the city of Santo Ângelo/RS. It was concluded that 80.49% of the identified tax non-compliance risks had a high or medium level, indicating that accounting firms may also be exposed to serious tax non-compliance risks and that operational audit practices by processes and risks can contribute to mitigation of such risks.

Key words: Operational audit. Risk management. Tax compliance.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil a complexidade do sistema tributário tem sido um fator relevante para as empresas. Além do pagamento dos tributos, dos quais consistem em uma parcela da riqueza gerada pela sociedade que é destinada ao Estado, as organizações estão expostas à dispêndios financeiros em prol de tarefas destinadas ao cumprimento de obrigações tributárias impostas pelo Fisco, tais gastos são denominados custo de conformidade tributária (MIYOSHI E NAKAO, 2012). A complexidade do sistema tributário expõe as empresas a um alto custo de conformidade bem como à processos fiscais com grande exposição a riscos de desconformidade tributária, devido ao alto volume de operações fiscais e o impacto desses riscos tributários é inerente a qualquer empresa e podem ter de pequenos a grandes impactos dentro da organização (NEUBIG E SANGHA, 2004; SVENSSON, 2004).

Nessa linha, a auditoria interna alinhada à gestão de riscos apresenta-se como uma alternativa para as empresas que apresentam setor fiscal/tributário dentro da própria organização e pode contribuir para a redução da desconformidade tributária, auxiliando na verificação dos procedimentos fiscais e suas adequações com a legislação vigente (LÉLIS E MARIO, 2009; HAAS, VIEIRA E BRIZOLLA, 2020).

Os processos fiscais dentro de uma organização com setor fiscal/tributário próprio são caracterizados pelo alto volume de operações fiscais, entretanto, quando se trata de escritórios de contabilidade, seus processos fiscais são caracterizados não apenas pelo volume de operações, mas também pela diversidade de ramo de atuação de seus clientes, o que leva a necessidade de um domínio mais abrangente da legislação tributária, de maneira que essa situação expõe os escritórios contábeis a altos níveis de risco de desconformidade tributária (BARBOSA, ET. AL 2019).

Dessa maneira, este estudo apresenta como problema de pesquisa: Como é possível utilizar práticas de auditoria operacional em um escritório de contabilidade de forma a contribuir para a redução de riscos de desconformidade tributária? A fim de responder o questionamento, tem-se como objetivo da pesquisa “verificar como a adoção de práticas de auditoria interna baseada por processos e riscos no setor fiscal/tributário de um escritório de assessoria contábil contribui para mitigar os riscos de desconformidade tributária”.

Esta pesquisa se justifica a partir do entendimento de que as práticas relacionadas a gestão de riscos, *compliance* tributário e auditoria interna são tão importantes para os escritórios de contabilidade quanto para as empresas, visto que uma discordância à legislação vigente por uma organização devido a uma prestação inadequada de serviço contábil por intermédio de um escritório, pode resultar em enormes impactos negativos, financeiros e não financeiros. Além disso, a literatura sobre auditoria interna em empresas privadas ainda é incipiente, principalmente quando se trata de empresas que prestam serviços contábeis.

As contribuições desta pesquisa percorrem o ambiente prático trazendo alternativas de redução de riscos de desconformidade tributária e conseqüentemente melhoramento da qualidade dos serviços contábeis prestados pelos escritórios e ao ambiente acadêmicos, uma vez que a auditoria operacional é muito pouco estudada no contexto de empresas privadas, colaborando assim para o entendimento mais aprofundado das temáticas abordadas nesse estudo. Destaca-se ainda que este trabalho apresenta uma ligação muito próxima da abordagem teórica das temáticas desse estudo com a aplicação prática das mesmas, atendendo ao desafio de satisfazer a lacuna existente entre a prática e a teoria e achados nas pesquisas da área de contabilidade (BROMWICH E SCAPENS, 2016).

2 AUDITORIA OPERACIONAL E PROCESSOS ORGANIZACIONAIS

Auditoria é uma técnica prerrogativa da contabilidade que busca testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial por meio da conferência, verificação, análise e avaliação da adequação dos controles internos, documentos e demonstrações financeiras e demais elementos de controle patrimonial, administrativo e operacional de uma organização (BASSO, 2005; ATTIE, 2011; PAGLIATTO, 2011). Existem duas classificações de auditoria, a externa onde o objetivo principal é a análise da confiabilidade e exatidão das informações contábeis das demonstrações financeiras e a auditoria interna onde o foco está no exame dos controles operacionais com o intuito de apresentar recomendações e melhorias aos processos organizacionais, entretanto, ambas auxiliam a administração seja conferindo robustez, precisão ou acréscimos às informações bases para a tomada de decisão (CREPALDI, 2002; BASSO, 2005; LINS, 2012).

Dentro da abordagem de auditoria interna, pode-se aplicar a auditoria como uma ferramenta de apoio à gestão e a alta administração identificando áreas problemáticas nos sistemas, controles, métodos e principalmente nos processos organizacionais objetivando

especialmente a prevenção, proatividade, a análise de riscos, a melhoria contínua e a busca pela obtenção de eficiência e eficácia na organização (DIAS, 2011; ATTIE, 2012; ENRÍQUEZ, ET AL. 2020). A abordagem de auditoria operacional por processos é uma ferramenta eficaz devido às contribuições que apresenta de forma efetiva para o melhoramento dos resultados organizacionais, isso ocorre pelo fato de que, um objetivo é realizado através do desenvolvimento de um rol de atividades que compõe um processo, assim o foco da análise de uma gestão está nos processos que a constituem (ENRÍQUZ, ET AL. 2020).

A partir dos achados de estudo anteriores sobre processos organizacionais, evidencia-se que a eficiência dos processos é equivalente a eficiência da empresa (AMZARRAIN, 1999), o que não se mensura, não se controla e conseqüentemente não se gerencia (GOLDRATT, 1995), os processos são modificados conforme a demanda dos clientes (INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARDIZATION [ISO], 2011) e o ponto de controle é estabelecido onde ocorreu algum erro ou há riscos de ocorrência do mesmo (COMAS ET AL., 2013).

2.1 Gestão de riscos e *tax compliance*

Riscos podem ser considerados como uma eventualidade de ocorrência de um determinado fenômeno desfavorável (WESTON E BRIGHAM, 2000). A partir da colocação de Rodríguez, Rivero e León (2013), entende-se que os riscos (elemento de análise da auditoria operacional) estão presentes nos processos organizacionais e isso é evidente quando se observa os processos fiscais/tributários dos quais as organizações brasileiras estão submetidas (MIYOSHI E NAKAO, 2012).

O sistema tributário, por ser complexo, torna o custo de conformidade alto, uma vez que quanto maior o volume de operações fiscais, maior será a necessidade de recursos humanos para o processamento e cumprimento das obrigações principais e acessórias (MIYOSHI E NAKAO, 2012). Além disso, os riscos de desconformidade à legislação vigente são inerentes a qualquer empresa e devem ser bem compreendidos e gerenciados, visto que, o descumprimento de qualquer obrigação (até mesmo o pagamento a menor de um tributo por equívoco na interpretação da legislação) está propenso a uma punição que poderá resultar em impacto negativo à empresa, podendo inclusive inviabilizar sua continuidade no mercado (NEUBIG E SANGHA, 2004; SVENSSON, 2004).

Para uma empresa, o custo de conformidade tributária é naturalmente alto, tendo um impacto relevante nos resultados financeiros, não obstante, no Brasil a arrecadação de tributos pelo Estado alcança valores elevados, representando, historicamente, um percentual considerável do PIB brasileiro (DE LIMA, ET. AL. 2016). Dentro desse contexto, entende-se a relevância de uma gestão eficaz de riscos de conformidade tributária (*Tax Compliance*), da qual possibilita conter riscos tanto mensuráveis, como multas e punições, quanto não mensuráveis, como a imagem e reputação de uma empresa (AGUIAR, 2016; SEGATELLI, ET. AL., 2019).

2.2 Sistema tributário e escritórios de contabilidade

As dificuldades na gestão tributária encontradas pelas grandes empresas podem aumentar de acordo com o volume de operações fiscais existentes nas mesmas (BARBOSA, ET. AL 2019). Consequentemente, quanto maior a dificuldade, maiores podem ser os riscos que as organizações tendem de apresentar alguma desconformidade com a legislação tributária, incorrendo em uma necessidade de aplicação de métodos de gestão de riscos, controles internos e auditoria interna (MARTINS, SANTOS E FILHO, 2004). Apesar disso, por maior que seja o volume de operações fiscais de uma empresa, se esta possui uma equipe de contabilidade própria, terá que atentar especificamente à parte da legislação tributária relativa ao seu ramo de atuação. Entretanto, essa realidade é diferente quando se trata de escritórios de contabilidade.

As empresas de serviços contábeis, em grande maioria, assessoram organizações de diversos ramos de atuação (SEBRAE, 2016), assim, tendem a possuir conhecimento e domínio mais abrangente da legislação tributária, a fim de assessorar corretamente seus clientes. Nesse contexto, um escritório de contabilidade apresenta, naturalmente, uma alta exposição a riscos de desconformidade tributária, não apenas condicionado ao volume de operações fiscais de seus clientes, mas também atrelado a diversidade de ramo de atuação dos mesmos (BARBOSA, ET. AL 2019). A atuação das empresas prestadoras de serviços contábeis no Brasil tem grande abrangência no mercado empresarial do país. Em grande maioria, os escritórios prestam serviços as pequenas e médias empresas, entretanto, também é comum a contratação de serviços contábeis terceirizados por grandes empresas (SEBRAE, 2016).

O Sebrae (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas) aponta que no ano de 2016, os dois serviços de contabilidade mais usados pelas empresas que contratam um escritório são, primeiro, os serviços básicos (nesse caso estão inseridos serviços de escrituração

fiscal) representado por 97% das empresas contratantes, e segundo, o planejamento tributário, com 54% das empresas. Nota-se, dessa forma, que é fundamental para os prestadores de serviços contábeis apresentar, não somente conhecimento aprofundado, mas também segurança nos seus procedimentos fiscais a fim de ofertar um serviço adequado, coerente e seguro para seus clientes.

Portanto, salienta-se a importância da auditoria interna e da gestão de riscos como ferramenta para aperfeiçoamento dos procedimentos fiscais em um escritório contábil com vistas ao alcance de uma prestação de serviço mais segura e adequada à legislação e evitando as penalidades fiscais aplicadas pelo Fisco às empresas. Dessa forma, torna-se relevante estudar de forma prática tais temáticas.

3 ESTUDOS RELACIONADOS

As pesquisas que vêm sendo desenvolvidas sobre auditoria operacional possuem enfoques relacionados aos serviços de saúde, conforme estudos de Rochmah et al. (2020) que analisou a variação dos custos dos serviços de saúde em um hospital da Indonésia através da auditoria operacional, e ao setor público de acordo com Freitas e Guimarães (2007) que estudaram a natureza da relação entre o conceito de legitimidade e o fenômeno da institucionalização da auditoria operacional no Tribunal de Contas em um contexto de isomorfismo institucional e Fleischmann (2019) que propôs uma nova classificação para o acompanhamento das determinações e das recomendações resultantes das auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC).

Com relação aos estudos sobre gestão de riscos e conformidade tributária, Carvalho e Alves (2020) analisaram a importância da adequação normativa de uma empresa na adoção de programa de *compliance* e concluíram que empresas que adotam tal prática apresentam menos custo, maiores lucros, maior agilidade nos processos e melhores resultados. Miyoshi e Nakao (2012) estudaram os fatores que afetam os riscos relacionados a conformidade tributária, onde relataram que os recursos humanos é o fator com nível de risco mais elevado e que o processo de controle e reposta aos riscos eleva os custos de conformidade tributária, entretanto esse aumento é mitigado pela redução da exposição aos riscos tributários. Haskel (2021) desenvolveu um estudo propondo um modelo de matriz de riscos aplicado à apuração de Pis e Cofins no setor farmacêutico varejista onde constatou que a eficiência tributária pode estar ligada às atividades de controle interno.

Destaca-se o estudo de Leite, et al. (2020) onde os autores exploraram a lacuna existente entre a motivação dos contratantes e a percepção dos clientes na contratação de serviços tributários. Os resultados da pesquisa apontam para o planejamento tributário como sendo a atividade com maior lacuna entre a expectativa dos clientes e o serviço efetivamente oferecido pelos profissionais e destacam ainda que é da baixa priorização dessa atividade que decorre dos altos riscos tributários que direcionam os serviços principalmente para a conformidade.

A partir dos achados da pesquisa de Leite et al. (2020) e considerando ainda a importância da mitigação dos riscos tributários, dos processos de conformidade tributária, o baixo número de estudos sobre auditoria operacional no setor privado e o pequeno número de pesquisas que envolvam a gestão de riscos tributários em escritórios de prestação de serviços contábeis pode-se inferir que este trabalho trará contribuições consideráveis para o ambiente acadêmico e de forma prática para as empresas e prestadores de serviços tributário.

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa caracteriza-se, quanto a abordagem do problema como qualitativa. Tal tipologia de pesquisa tem como objetivo estudar em profundidade o comportamento de um indivíduo ou grupo social (MARTINS E THEÓPHILO, 2016), estando de acordo com o objetivo deste estudo, do qual consiste em verificar como os riscos de conformidade tributária se comportam frente a aplicação de práticas de auditoria operacional em um escritório de contabilidade.

Considerando a abordagem da auditoria operacional no setor privado e o estudo de conformidade tributária no ambiente de empresa prestadora de serviços contábeis (escritório de contabilidade) esta pesquisa é classificada como exploratória quanto aos seus objetivos, uma vez que tais pesquisas são utilizadas quando a pouco conhecimento ou há uma abordagem com enfoque diferente sobre determinado assunto (COLAUTTO E BEUREN, 2013). Com relação aos procedimentos, a pesquisa é considerada uma pesquisa-ação devido a busca por uma ação planejada sobre os problemas detectados (GIL, 2019).

4.1 Característica do escritório contábil estudado

O estudo foi realizado em um escritório de assessoria contábil, localizado em Santo Ângelo, Rio Grande do Sul que atua a mais de 30 anos atendendo tanto empresas optantes pelo

simples nacional quanto empresas enquadradas no lucro presumido e lucro real. O ramo de atuação dos clientes do escritório é bastante diversificado, sendo os principais, indústria, comércio varejista (lojas, mercados, farmácias e autopeças), comércio atacadista, transportes municipais, intermunicipais e interestaduais, prestadores de serviços (saúde, advocatícios, entre outros), mecânicas, imobiliárias e administradora de imóveis e cooperativas.

O escritório oferece serviços gerais de escrituração contábil, fiscal, área trabalhista, gestão empresarial e abertura e alteração de empresas. Devido ao enfoque da pesquisa na área tributária, o estudo foi aplicado apenas aos colaboradores do setor fiscal do escritório, composto por 13 empregados, sendo um chefe de setor, um *office-boy*, um funcionário responsável pelo cadastro e regularização de empresas e os outros dez funcionários divididos em cinco duplas, das quais cada dupla é responsável pela escrituração fiscal de um determinado número de empresas.

4.2 Etapas de elaboração da pesquisa

A pesquisa foi operacionalizada por meio da aplicação de procedimentos de auditoria operacional no setor fiscal do escritório contábil estudado. O trabalho de auditoria é composto por oito etapas que serão descritas a seguir. A primeira etapa consiste no escopo, é o momento em que o plano de auditoria será definido, destacando as diretrizes para realização do trabalho de auditoria. A segunda etapa foi a descrição resumida dos processos que ocorrem no setor e as áreas envolvidas destacando assim a visão geral da empresa auditada. Como terceira etapa foram realizadas entrevistas, semiestruturada com o chefe do setor fiscal, um representante de cada uma das cinco duplas e com um dos sócios do escritório contábil, evidenciando os pontos principais relacionados ao processo que ocorrem no desenvolvimento de suas atividades.

As entrevistas foram realizadas dentro do próprio escritório, entre os dias 26 de março de 2021 a 14 de abril de 2021, de forma individual. A quarta etapa foi a descrição da metodologia de auditoria operacional da qual consistiu no mapeamento dos processos organizacionais, identificação dos processos com riscos de desconformidade tributária e dos controles internos relacionados a tais riscos, avaliação dos riscos e controles internos e apresentação de resposta aos riscos identificados.

A quinta etapa foi a elaboração do macro fluxo de processos. Em seguida, o sexto passo consistiu no desenvolvimento da matriz de riscos e controles. A sétima etapa foi a definição de

testes para avaliar os processos e subprocessos identificados no macro fluxo de processos. Por fim, a oitava etapa de elaboração do trabalho será a apresentação de uma proposta de Plano de Auditoria, onde serão destacadas as respostas aos riscos identificados. A Figura 1 demonstra as etapas de elaboração da auditoria.

Figura 1 – Etapas de elaboração da auditoria



Fonte: Elaborado pelos autores.

Após concluídas todas as etapas, os dados serão analisados, permitindo fazer as inferências necessárias para responder ao problema de pesquisa explorado neste estudo.

5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

A análise dos dados, bem como sua interpretação, foi realizada seguindo as etapas de elaboração da auditoria, conforme Figura 1. A seguir serão descritas cada uma das etapas elaboradas durante o estudo.

5.1 Escopo de Auditoria

Com relação ao escopo de auditoria, a Tabela 1 apresenta as diretrizes que nortearam o desenvolvimento da auditoria de processos, juntamente com a descrição do que foi realizado na etapa e sua respectiva fonte, onde indica o documento utilizado para a elaboração da tarefa.

Tabela 1 – Escopo de Auditoria

Escopo da Auditoria		
Diretriz	Descrição	Fonte
Entrevistas	Aplicação de perguntas relativas às atividades desempenhadas por 6 funcionários e um sócio do escritório. Aplicadas entre o dia 26 de março a 14 de abril de 2021, realizadas dentro da empresa, de forma individual com perguntas semiestruturadas.	Apêndice 1 - Roteiro de entrevistas
Mapeamento dos processos	A partir dos dados coletados nas entrevistas, foi elaborado um macro fluxograma contemplando todas as etapas do processo desenvolvido no setor fiscal do escritório estudado.	Figura 2 - Macro fluxo de processos
Identificação dos riscos e controles	Foi elaborado um gráfico da matriz de riscos e controles existentes, com base nos dados obtidos na entrevista e no macro fluxo de processos elaborado, identificando, dentro do processo mapeado, os principais riscos de descumprimento da legislação tributária.	Apêndice 2 - Matriz de riscos
Respostas aos riscos	Após a identificação dos riscos de desconformidade tributária, foram realizados testes e destacados os pontos de auditoria, ou seja, foram identificadas sugestões para mitigação dos riscos existentes.	Tabela 2 – Plano de Auditoria
Proposta de plano de auditoria	Com base no resultado dos testes e na apuração das respostas aos riscos, foi elaborada uma proposta de plano de auditoria.	Tabela 2 – Plano de Auditoria

Fonte: Elaborado pelos autores.

5.2 Visão Geral

O setor fiscal onde foram aplicadas as práticas de auditoria operacional possui como principais atribuições a escrituração fiscal, apuração de impostos e entrega das obrigações acessórias relativas à tributação das empresas (EFD ICMS/IPI, EFD Contribuições, GIA/RS, Sedif, Nota Fiscal Gaúcha – NFG e DEISS). Em resumo, o processo é realizado a partir da importação das notas fiscais no sistema contábil do escritório, conferência dos lançamentos e da apuração dos créditos de débitos, tanto de ICMS e IPI quanto de PIS, COFINS, ISSQN e retenções federais.

Após a conferência dos lançamentos e apuração dos impostos, os informativos fiscais são transmitidos aos órgãos competentes e os lançamentos contábeis referente as operações de entrada, saída e prestação de serviço são revisados, a fim de que as informações contábeis

estejam corretas para que outro setor do escritório, o setor contábil, possa efetuar o fechamento das demonstrações contábeis das empresas. No momento em que a escrituração de uma determinada empresa é finalizada, as guias e/ou DARF's dos impostos apurados na escrituração são conferidos e enviados à empresa, por e-mail ou por protocolo.

O setor fiscal é composto por 13 funcionários, um é chefe do setor, outro é responsável pelo envio das guias e DARF's e a regularização das empresas, outro faz o serviço externo (buscar movimento, entregar as guias, entre outros) e os outros dez são divididos em cinco duplas, onde cada dupla é responsável pela escrituração fiscal e entrega dos informativos fiscais de um determinado número de empresas.

5.3 Entrevistas e metodologia

A auditoria operacional realizada, consiste em uma auditoria por processos e riscos e os métodos para sua realização são divididos em quatro etapas. Inicialmente foram coletadas informações dos empregados do setor em questão, por meio de entrevista, conforme descrito no item 3.2 deste trabalho e a partir dos dados obtidos, o processo das principais atribuições do setor foi detalhado resultando em um macro fluxo de processos, onde engloba as tarefas de escrituração, apuração dos impostos, entrega dos informativos fiscais, envio das guias e DARF's de arrecadação fiscal e conferência dos lançamentos contábeis.

Em seguida, os processos constatados foram analisados e identificou-se quais deles possuem riscos de desconformidade tributária, ou seja, em quais etapas do processo em geral apresentam algum risco de que a legislação tributária não seja cumprida. Adicionalmente, constatou-se quais as formas de controle que existem dentro do processo do setor fiscal para cada tipo de risco identificado. Por fim, após avaliar os controles existentes e evidenciar os riscos que ainda persistem, mesmo com a existência de controles, foram apresentadas respostas para cada um desses riscos, formando o plano de auditoria.

5.4 Macro fluxo de processos

Seguindo as etapas de elaboração da auditoria, após a realização das entrevistas, a Figura 2 ilustra o mapeamento dos processos que compõe as atividades desenvolvidas dentro do setor fiscal em estudo. A partir do mapeamento realizados, foi possível verificar que existem três principais macro processos, a escrituração fiscal, os informativos fiscais e o envio de guias e

DARF's. O processo inicia com as tarefas de importação de notas fiscais e conferência relativas à posse de todas as notas emitidas no período, da importação completa de todas as notas fiscais, e do lançamento correto no sistema, a fim da apuração correta dos débitos e créditos dos impostos, bem como do diferencial de alíquotas e dos valores do Simples Nacional, quando for o caso.

Após essa primeira etapa de importação e conferência, o processo pode tomar dois rumos diferentes, de acordo com o regime de tributação da empresa que estiver sendo escriturada, a fim de atender as especificidades de cada regime (como aproveitamento de créditos da energia elétrica para optante do Lucro Real, IRRF provenientes dos rendimentos financeiros para optantes do Lucro Presumido e tributação monofásica para optantes pelo Simples Nacional).

Os primeiros impostos a serem apurados são sempre o ISSQN e o ICMS, devido ao curto prazo de vencimento dos impostos. Após a apuração desses impostos, os informativos fiscais relativos ao ISSQN e ao ICMS (DEISS e EFD ICMS/IPI e GIA, respectivamente) são entregues. Em seguida é feita a apuração do PIS e COFINS e após tal apuração o informativo EFD Contribuições é entregue. Somente após o término da escrituração das empresas de regime geral de tributação que as empresas optantes pelo Simples Nacional são escrituradas e, após o término da escrituração de todas estas empresas, seus respectivos informativos fiscais (NFG e Sedif) são entregues. O processo de envio de guias e DARF's ocorre concomitantemente ao momento em que a escrituração de cada empresa é finalizada.

Figura 2 – Macro fluxo de processos

Figura 3 – Mapa de riscos de controle

MAPA DE RISCOS E CONTROLES			NÍVEL DE RISCO - ABRIL 2021				Pontos de Controle
Nº	PROCESSO	ÁREA	1 ALTO	2 MÉDIO	3 REDUZIDO	4 MÍNIMO	
1	Escrituração Fiscal	Fiscal	8	10	5	2	25
2	Informativos Fiscais	Fiscal	8	1			9
3	Envio de guias e DARF's	Fiscal	3	3		1	7
Total de Pontos de Controle por Nível de Risco			19	14	5	3	41
Percentual por Nível de Risco			46,34%	34,15%	12,20%	7,32%	100,00%
Resumo do Mapa de Risco por percentual de Nível de Risco			80,49%		19,51%		100,00%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Com base nos dados compilados na Matriz de Riscos e Controle, evidenciou-se que há 17 subprocessos que compõem o processo de escrituração fiscal, 5 subprocessos que compõem o processo de informativos fiscais e 7 subprocessos que compõem o processo de envio de guias e DARF's. Com relação aos dados quantitativos, conforme Figura 3, verifica-se que 46,34% (19) dos riscos identificados no setor apresentam o nível de risco alto. Essa informação chama mais atenção quando observado que, com exceção dos subprocessos de conferência dos créditos das notas fiscais de entrada e do diferencial de alíquotas, todos os demais subprocessos apresentam atividades de controle, ou seja, mesmo com um certo nível de controle, o nível dos riscos apresentado ainda é alto.

Dos 41 riscos identificados nos subprocessos, 14 apresentam um nível de risco médio, representando 34,15%. Novamente foi observado que todos os subprocessos que apresentaram o nível de risco médio possuem atividades de controle. Destaca-se ainda que os riscos de nível alto e médio representam, juntos, 80,49%, ou seja, 33 dos 41 riscos identificados. Os riscos com nível reduzido apresentaram apenas 5 processos representando 12,20% e os riscos com nível mínimo, apenas 3 subprocessos representando 7,32%. Ressalta-se ainda que o subprocesso de emissão e lançamento de nota fiscal de débito de diferencial de alíquotas em empresa optante pelo Simples Nacional não possui atividade de controle, entretanto, ainda assim apresentou um nível de risco reduzido.

Com relação aos processos, tanto a escrituração fiscal quanto os informativos fiscais apresentaram 8 riscos de nível alto em seus subprocessos, entretanto, a escrituração fiscal apurou 10 riscos com nível médio, enquanto o processo de informativos fiscais apenas 1. Já o processo de envio de guias e DARF's apresentou 3 subprocessos com nível de risco alto e 3 com nível de risco médio.

5.6 Testes e plano de auditoria

Por fim, após a estruturação da matriz de risco, onde possibilitou a identificação dos subprocessos com níveis maiores de risco, e a partir dos testes sugeridos para avaliar os subprocessos (Apêndice 2), foram sugeridas respostas para cada um dos riscos, formando assim o plano de auditoria. A Tabela 2 apresenta detalhadamente a resposta para cada um dos riscos identificadas estruturadas dentro do plano de auditoria. Destaca-se que o Relatório de auditoria não será apresentado neste trabalho, pois o plano de auditoria não foi executado, apenas sugerido, visto que o objetivo é a realização de um trabalho acadêmico.

Tabela 2 – Plano e Auditoria

PLANO DE AUDITORIA						
O plano de ação terá a duração de 4 trimestres e os riscos serão tratados de forma gradual. No primeiro trimestre serão aplicados os pontos de auditoria relativos aos riscos de nível 1. No segundo trimestre, os pontos de auditoria a serem aplicados serão os relativos aos riscos de nível 2. No terceiro trimestre serão aplicados os pontos de auditoria dos riscos de nível 3 e 4. No quarto trimestre será efetuada uma nova matriz de riscos para monitorar a evolução dos processos, a mitigação dos riscos e para identificar possíveis ajustes no plano de auditoria.						
Processo (P): 1 - Escrituração Fiscal; 2 - Informativos Fiscais; 3 - Envio de guias e DARF's. T: Trimestre					Nível de Risco (NR): 1- Alto; 2 - Médio; 3 - Reduzido; 4 – Mínimo.	
T	P	Subprocesso	Objetivo do subprocesso	NR	Principais Risco Operacionais	PLANO DE AUDITORIA
1º	1	Importação de notas fiscais	Importar todas as notas fiscais de entrada, saída e serviços do período de lançamento nos acumuladores e CFOP's corretos.	1	Importação em códigos de acumuladores incorretos (resultando em cálculo dos impostos incorretos).	Criar um banco de dados de cada empresa com as principais operações e seus respectivos acumuladores, podendo agrupar por ramo de empresas, criando uma configuração padrão para cada ramo empresarial. Revisar as configurações de importação das empresas periodicamente para que fique de acordo com a padronização do seu ramo de atuação.
	1	Importação de notas fiscais	Importar todas as notas fiscais de entrada, saída e serviços do período de lançamento nos acumuladores e CFOP's corretos.	1	Deixar de importar alguma nota fiscal de entrada, saída e/ou serviço	Criar a exigência do salvamento de uma planilha do Excel em que concilie os valores totais das notas importadas no sistema com os valores totais das notas constantes no site do Sefaz e prefeituras.
	1	Lançamento das notas	Conferência dos créditos das notas fiscais impressas com os lançamentos efetuados no sistema por meio da importação	1	Cliente deixar de enviar alguma nota fiscal, impossibilitando que a conferência dos créditos de ICMS, IPI, PIS e COFINS seja realizada, podendo resultar em erro no valor dos créditos dos impostos.	Orientar o cliente sobre a importância do controle e envio das notas fiscais impressas ao escritório. Criar um material simplificado para controle das notas de entrada com base nos dados do Sefaz.



1	Lançamento das notas	Conferência dos créditos das notas fiscais impressas com os lançamentos efetuados no sistema por meio da importação	1	Deixar de se apropriar de crédito ou apropriar-se indevidamente de algum crédito de impostos por desconhecimento da legislação tributária.	Disponibilizar, periodicamente, cursos e treinamentos para a equipe. Organizar momentos de troca de conhecimento e experiência entre os membros da equipe.
1	Crédito de diferencial de alíquotas	Lançar a nota fiscal de diferencial de alíquotas do período anterior ao da apuração aproveitando esse valor como crédito para ICMS para as empresas de regime geral de tributação	1	Deixar de lançar a nota fiscal de crédito de diferencial de alíquotas	Efetuar o lançamento do crédito no mesmo momento em que emite a nota de débito. Dessa forma, ao emitir a nota de diferencial de alíquotas, fará dois lançamentos no sistema, um de débito, dentro do período de apuração e outro de crédito no próximo período.
1	Débito de diferencial de alíquotas	Emitir e lançar nota fiscal de débito de diferencial de alíquotas dentro do período de apuração	1	Deixar de emitir e/ou lançar a nota fiscal de débito de diferencial de alíquotas em uma empresa do regime geral de tributação	Padronizar a conferência do relatório de apuração de diferencial de alíquotas
1	Aproveitamento de crédito de energia elétrica	Efetuar o lançamento do valor consumido de energia elétrica no estabelecimento da empresa, para as empresas que são optantes pelo Lucro Real e com regime não-cumulativo de PIS e COFINS	1	Deixar de aproveitar o crédito para PIS e COFINS referente a energia elétrica consumida pela empresa.	Criar uma relação de empresas Lucro Real e regime não cumulativo para PIS e COFINS e alimentar mensalmente a relação com o valor do crédito decorrente da energia elétrica, bem como o número da fatura de onde deriva o crédito
1	Emissão de Guias de IRPJ e CSLL trimestrais	Emitir as DARF's de IRPJ e CSLL das empresas optantes pelo Lucro Presumido com apuração trimestral pelo programa Sicalc	1	Deixar de emitir as guias trimestrais de IRPJ e CSLL	Destacar, dentro da relação de controle das guias das empresas, as que possuem guia de IRPJ e CSLL
2	Entrega de Sped Fiscal	Transmitir o informativo fiscal EFD ICMS e IPI até o dia 15 de cada mês	1	Transmissão do informativo após a data limite para envio	Mantes a lista de empresas obrigadas a entregar o Sped Fiscal atualizada e designar uma pessoa específica para controlar o envio do informativo
2	Entrega de Sped Fiscal	Transmitir o informativo fiscal EFD ICMS e IPI até o dia 15 de cada mês	1	Deixar de entregar o informativo	Mantes a lista de empresas obrigadas a entregar o Sped Fiscal atualizada e designar uma pessoa específica para controlar o envio do informativo
2	Entrega de GIA	Transmitir a Guia de Informação e Apuração de ICMS (GIA) até o dia 15 de cada mês	1	Transmissão do informativo após a data limite para envio	Mantes a lista de empresas obrigadas a entregar a GIA atualizada e designar uma pessoa específica para controlar o envio do informativo
2	Entrega de GIA	Transmitir a Guia de Informação e Apuração de ICMS (GIA) até o dia 15 de cada mês	1	Deixar de entregar o informativo	Mantes a lista de empresas obrigadas a entregar a GIA atualizada e designar uma pessoa específica para controlar o envio do informativo
2	Entrega de Sped Contribuições	Transmitir o EFD Contribuições até o 10º dia útil do mês subsequente ao da apuração	1	Transmissão do informativo após a data limite para envio	Mantes a lista de empresas obrigadas a entregar o Sped Contribuições atualizada e designar uma pessoa específica para controlar o envio do informativo
2	Entrega de Sped Contribuições	Transmitir o EFD Contribuições até o 10º dia útil do mês subsequente ao da apuração	1	Deixar de entregar o informativo	Mantes a lista de empresas obrigadas a entregar o Sped Contribuições atualizada e designar uma pessoa específica para controlar o envio do informativo



	2	Entrega da Nota Fiscal Gaúcha	Transmitir arquivo com informação das empresas optantes do Simples Nacional que não possuíram nenhuma venda com CPF informado	1	Transmissão do informativo após a data limite para envio	Efetuar o envio do informativo imediatamente após o término dos lançamentos da empresa. Acrescentar na relação de empresas a informação da obrigação de envio e a senha para envio do informativo
	2	Entrega da Sedif	Transmitir arquivo com as informações de ICMS das empresas optante do Simples Nacional	1	Deixar de entregar o informativo	Efetuar o envio do informativo imediatamente após o término dos lançamentos da empresa. Anotar na relação de empresas do mês o valor de ICMS (Difal ou regularização) para alertar da exigência de entrega da Sedif.
	3	Conferência de guias (valor e códigos)	Conferir se as guias estão emitidas no código correto, se os valores estão de acordo com os valores apurados pelo sistema e os demais dados colocados no documento	1	Inobservância de erro em alguma guia emitida	Quanto ao valor, conferir a guia salva (ou impressa) com o relatório de impostos direto no sistema, para evitar problemas quando houve alteração de valor do imposto. Quanto aos códigos, conferir a guia e/ou DARF com documento onde conste os códigos dos principais DARF's emitidas pela empresa. Quanto aos dados, conferir com o sistema.
	3	Conferência se todas as guias e DARF's foram emitidas	Conferir se, após a escrituração das empresas e apuração dos impostos, todas as guias e DARF's geradas foram enviadas aos clientes	1	Deixar de enviar alguma guia e/ou DARF para o cliente, resultando em atraso no pagamento da guia	Atualizar a lista de controle geral das empresas, excluindo as empresas que já estão baixadas ou saíram do escritório e incluindo empresas novas. Delimitar melhor o agrupamento das empresas por guias geralmente emitidas. Excluir os campos em branco em excesso facilitando o controle. Manter a planilha atualizada. Seguir uma ordem lógica para facilitar a procura. Conciliar a estrutura desta planilha com a planilha de controle de lançamento de cada empresa.
	3	Envio das guias por e-mail	Enviar as guias e/ou DARF's para o e-mail dos clientes	1	Envio no e-mail errado e/ou para o endereço trocado	Manter os dados de e-mail dentro do sistema atualizado. Permitir que o responsável pelo envio das guias tenha acesso a alteração cadastral das empresas dentro do sistema para que faça essa alteração de imediato.
2º	1	Apuração de alíquota variável de ISSQN	Identificar as empresas prestadoras de serviço que possuem alíquota de ISSQN variável e fazer a apuração dessa alíquota	2	Demora no repasse da alíquota para o cliente (possibilitando o cliente de emitir notas de serviço com a alíquota de ISSQN incorreta).	Criar uma lista de empresas que possuem alíquota de ISSQN variável, para que, no último dia de cada mês, todos os procedimentos necessários para a definição da alíquota de ISSQN sejam tomados, de maneira que no dia primeiro de cada mês a alíquota seja apenas processada e enviada para os clientes
	1	Monitoramento do Fator "r"	Monitorar o percentual do Fator "r" das empresas, para que permaneçam sempre, dentro do possível, igual ou maior que 28%	2	Redução do percentual de Fator "r" resultando em alíquotas do Simples Nacional mais altas	Criar uma planilha em Excel que simule uma estimativa do Fator "r" sempre um mês para frente, para que possa alertar possíveis problemas futuros de uma forma padronizada
	1	Cálculo do diferencial de alíquotas	Calcular o diferencial de alíquotas das notas fiscais de entrada de fora do estado dos produtos tributados, observando a finalidade do produto comprado (industrialização, revenda, uso e consumo ou imobilizado).	2	Cálculo incorreto do diferencial de alíquotas por inobservância da finalidade ou da tributação dos produtos.	Criar para cada empresa, gradualmente, uma relação de fornecedores de fora do estado cujas compras são destinadas para a atividade fim da empresa. Assim as comprar de fornecedores diferentes ao da relação deverão ser analisadas com mais cuidado, pois podem ser compras para uso e consumo ou um imobilizado.



1	Cálculo do diferencial de alíquotas	Calcular o diferencial de alíquotas das notas fiscais de entrada de fora do estado dos produtos tributados, observando a finalidade do produto comprado (industrialização, revenda, uso e consumo ou imobilizado).	2	Deixar de calcular o diferencial de alíquotas das notas fiscais de entrada	Destacar as notas de compra do fora do estado no momento de fazer a verificação dos lançamentos no sistema.
1	Aproveitamento de crédito de energia elétrica	Efetuar o lançamento do valor consumido de energia elétrica no estabelecimento da empresa, para as empresas que são optantes pelo Lucro Real e com regime não-cumulativo de PIS e COFINS	2	Aproveitar o crédito com o valor incorreto (a maior ou a menor).	Criar um arquivo orientando a forma correta de lançamento dos créditos de energia elétrica, contendo um passo a passo e, inclusive, prints de lançamentos e de faturas como exemplo.
1	Emissão de ICMS	Emitir as guias de ICMS no site do Sefaz	2	Informar dados errados na guia emitida (código, nome da empresa, inscrição estadual, valor).	Criar uma relação de códigos e vincular as empresas que utilizam cada um. Padronizar a conferência da guia por uma pessoa diferente da que lançou (sua dupla).
1	Configuração de produtos monofásicos	Configurar no sistema do escritório os produtos cujas NCM's estão enquadradas na tributação monofásica para PIS e COFINS	2	Deixar de fazer a configuração dos produtos antes de emitir a DASN	Orientar e prestar consultoria nos clientes para que a configuração dos produtos monofásicos já esteja correta no sistema dos clientes, de maneira que quando forem importados no sistema do escritório, já estarão com a configuração correta.
1	Transmissão do Simples Nacional sem movimento	Efetuar a transmissão do Simples Nacional mesmo das empresas que não tiveram movimento no período	2	Deixar de transmitir o Simples Nacional sem movimento.	Desvincular as empresas que normalmente estão sem movimento das demais empresas, criando uma relação separada e designando para uma pessoa específica controlar a transmissão do Simples Nacional dessas empresas.
1	Emissão de Guias de PIS e COFINS	Emitir DARF's de PIS e COFINS pelo programa Sicalc	2	Informar dados errados na DARF emitida (código, nome da empresa, CNPJ, valor).	Criar uma relação de códigos e vincular as empresas que utilizam cada um. Padronizar a conferência da guia por uma pessoa diferente da que lançou (sua dupla).
1	Emissão de Guias de IRPJ e CSLL	Emitir as DARF's de IRPJ e CSLL das empresas optantes pelo Lucro Presumido pelo programa Sicalc	2	Informar dados errados na DARF emitida (código, nome da empresa, CNPJ, valor).	Criar uma relação de códigos e vincular as empresas que utilizam cada um. Padronizar a conferência da guia por uma pessoa diferente da que lançou (sua dupla).
2	Entrega da Nota Fiscal Gaúcha	Transmitir arquivo com informação das empresas optantes do Simples Nacional que não possuam nenhuma venda com CPF informado	2	Deixar de entregar o informativo	Efetuar o envio do informativo imediatamente após o término dos lançamentos da empresa. Acrescentar na relação de empresas a informação da obrigação de envio e a senha para envio do informativo
3	Envio das guias por protocolo	Elaborar protocolo de entrega de documento para as situações em que o cliente busca as guias e/ou DARF's impressas no escritório ou quando as mesmas devem ser levadas até o cliente	2	Extravio ou não recebimento das guias e/ou DARF's pelo cliente	Marcar na planilha de controle geral a forma em que foi enviada a guia e/ou DARF. Manter uma sequência numérica dos protocolos para facilitar o controle.
3	Confirmação do recebimento das guias pelo cliente	Confirmar com o cliente se as guias e/ou DARF's enviadas foram recebidas por ele	2	As guias e/ou DARF's, apesar de enviadas por e-mail ou entregues com protocolo ainda não chegarem em posse do proprietário da	Orientar o cliente que após o envio com protocolo ou e-mail, a responsabilidade do recolhimento do imposto passa a ser da empresa.

				empresa cliente ou do responsável pelo pagamento dentro da empresa		
	3	Arquivamento do movimento da empresa	Após o encerramento da escrituração e apuração dos impostos o movimento fiscal é arquivado em caixas de arquivo morto em uma sala específica.	2	Arquivamento de movimento de uma empresa dentro da caixa de outra empresa.	Elaborar um controle de posicionamento das caixas de forma numérica e sequencial, facilitando o serviço de arquivamento
3º	1	Débito de diferencial de alíquotas	Emitir e lançar nota fiscal de débito de diferencial de alíquotas dentro do período de apuração	3	Deixar de emitir e/ou lançar a nota fiscal de débito de diferencial de alíquotas em uma empresa do simples nacional	Padronizar a conferência do relatório de apuração de diferencial de alíquotas
	1	Emissão de DASN	Emitir o documento de arrecadação do simples nacional no sistema do escritório	3	Emissão da DASN com o valor incorreto devido a alteração na Receita Bruta de meses anteriores	Manter o acesso ao site do simples nacional e os dados para login de cada empresa disponível para os responsáveis da empresa, para que possam verificar a Receita Bruta em caso de problemas
	1	Configuração da tributação dos produtos para PIS e COFINS	Configurar no sistema do escritório a tributação dos produtos para apuração do PIS e COFINS	3	Deixar de configurar ou configurar de forma incorreta os produtos para a tributação do PIS e COFINS	Criar banco de dados com a tributação dos produtos por ramo empresarial. Auxiliar clientes para parametrizar o sistema utilizado na empresa para que a tributação para PIS e COFINS já fique correta.
	1	Lançamento de Ajustes de PIS e COFINS	Lançar os ajustes de crédito para PIS e COFINS de empresas específicas que possuem tais ajustes	3	Deixar de lançar os ajustes e consequentemente se aproveitar do crédito para PIS e COFINS	Incluir na planilha de controle de lançamento das empresas a informação da existência de quantos e quais ajustes para PIS e COFINS. Criar um arquivo com o passo a passo para o lançamento dos ajustes.
	1	Lançamentos contábeis das operações fiscais	Conferir os lançamentos contábeis das operações fiscais escrituradas	3	Falta do lançamento contábil ou lançamento em conta incorreta	Padronizar a atividade de regerar os lançamentos contábeis e integração dos impostos após a finalização da escrituração das empresas.
	1	Fechamento na Prefeitura (DEISS)	Efetuar o fechamento do período nas prefeituras que possuem tal exigência.	4	Deixar de efetuar o fechamento ou efetua-lo fora do prazo exigido pela Prefeitura	Criar uma única planilha com as empresas que possuem essa exigência com os dados de login em suas respectivas prefeituras e designar apenas um responsável para realizar essa tarefa.
	1	Lançamento das aplicações financeiras	Lançar os valores dos rendimentos das aplicações financeiras dos meses em que houve resgate e seus respectivos valores de IRRF	4	Deixar de lançar os rendimentos e o seu respectivo IRRF	Acrescentar na planilha de controle de empresas, além da informação da existência de aplicações financeiras, a informação de quantos e quais bancos a empresa possui aplicações.
	3	Salvar as guias em pasta compartilhada	Salvar em pdf as guias e DARF's emitidas em uma pastar compartilhada	4	Deixar de salvar as guias ou DARF's	Manter o espaço para marcação da emissão de guia na planilha de controle de lançamento de empresas.
4º	REVISÃO DA MATRIZ DE RISCOS					

Fonte: Elaborado pelos autores.

O plano de auditoria foi elaborado para ser implementado na empresa durante o período de 4 trimestres. No primeiro, seriam implementadas as respostas aos riscos de nível alto, em seguida os riscos de nível médio, no segundo trimestre. Já no terceiro trimestre, seriam tratados os riscos de nível reduzido e mínimo. Por fim no quarto trimestre a matriz de riscos seria revisada para avaliar a situação dos processos do setor auditado. A partir da análise dos resultados obtidos nessa pesquisa, fica evidente que as práticas de auditoria operacional podem contribuir para o tratamento dos riscos de desconformidade tributário no setor fiscal de um escritório de contabilidade através da identificação dos processos e classificação dos riscos existentes.

A partir de tal identificação e classificação dos processos e riscos, o escritório possui uma visão aprofundada dos processos que apresentam maiores nível de riscos de apresentar alguma desconformidade com a legislação tributária, seja na escrituração fiscal, no envio de informativos fiscais e obrigações acessórias ou até mesmo no processo de envio de DARF's aos clientes. Ao apresentar ciência dos principais riscos operacionais contidos em cada processo, o escritório terá condições de elaborar um plano de auditoria, definindo controles adequados para diminuir o risco apresentado, contribuindo para que o processo ocorra de forma eficaz e com menores chances de estar em desacordo com a legislação tributária.

6 CONCLUSÃO

Os escritórios de contabilidade, que prestam serviços contábeis para as empresas, especialmente serviços fiscais/tributários precisam estar preparados para enfrentar a complexidade do sistema tributário brasileiro. Ao observar o perfil da carteira de clientes dos escritórios contábeis, percebe-se que muitos deles prestam serviços à um grande número de empresas que atuam em ramos diversificados. Dessa forma, considerando o volume de operações e a diversidade de ramo de atuação das empresas clientes de um escritório, o risco em que os prestadores de serviços contábeis estão expostos é alto.

A partir dessas constatações, percebe-se que a aplicação de práticas de auditoria operacional é uma alternativa para encontrar formas de mitigar os riscos tributário encontrados nos escritórios de contabilidade. Assim, o objetivo deste trabalho foi verificar como é possível mitigar os riscos de desconformidade tributária de um escritório de contabilidade por intermédio de práticas de auditoria operacional.

A fim de alcançar o objetivo proposto, foram aplicadas práticas de auditoria operacional por processos e riscos em um setor fiscal de um escritório de contabilidade. A aplicação da

auditoria ocorreu por meio de oito etapas das quais resultaram em uma proposta de plano de auditoria.

Durante realização da auditoria, foi possível constatar que 80,49% dos processos e subprocessos identificados apresentaram um nível alto ou médio de risco, confirmando a ideia de que os escritórios contábeis estão expostos a altos riscos em seus processos operacionais relacionados à tributação. Na empresa contábil estudada, destacaram-se os processos de entrega de informativo fiscais, importação e lançamento de notas fiscais, lançamento dos créditos de ICMS, PIS e COFINS, e o envio das guias e DARF's para os clientes como os processos com maiores níveis de risco.

Por fim, evidenciou-se que as práticas de auditoria operacional contribuem para a mitigação dos riscos de desconformidade tributária em um escritório contábil por meio da identificação e classificação dos processos com altos níveis de riscos, bem como com a apresentação de pontos de melhoria no processo e nos controles internos. Tais achados corroboram com os resultados encontrados nas pesquisas de Miyoshi e Nakao (2012) e Haskel (2021).

Ressalta-se que o plano de auditoria não foi implementado na empresa estudada, bem como o foco do estudo foi apenas uma empresa de serviços contábeis, tais situações caracterizam-se como limitações da pesquisa. Segure-se que pesquisas futuras estudem os efeitos resultantes da aplicação de um plano de auditoria e a realidade de outros escritórios contábeis de forma quantitativa, a fim de aprofundar ainda mais a temática e conhecer as demandas de outros escritórios tendo assim base para corroborar ou não com os achados desse estudo. Também se sugere que estudos futuros explorem de forma mais aprofundada o ambiente de escritórios de contabilidade, a gestão de riscos no setor tributário e a auditoria interna em empresas privadas, uma vez que são assuntos ainda incipientes na literatura.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUIAR, L. I. L. **Governança Corporativa Tributária-Aspectos Essenciais**. ed. PwC/FGV/Quartier Latin. São Paulo: Latin, PwC/FGV/Quartier, 2016.

AMZARRAIN, M. **La gestión y Mejora de procesos** [en línea], 1999 [consulta: 2010-11-16].

ATTIE, W., **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 674 p.

ATTIE, W. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 2012. 281 p.

BARBOSA, M. et al. **Dificuldades e Elementos Priorizados no Planejamento Tributário: Análise a Partir da Percepção dos Profissionais da Contabilidade**, v. 22, 2019.

BASSO, I. P. **Iniciação à auditoria**. 3. ed. rev Ijuí: Ed. Unijuí, 2005. 374 p.

BROMWICH, M.; SCAPENS, R. W. **Management accounting research: 25 years on**. Management Accounting Research, v. 31, p. 1-9, 2016.

CARVALHO, W.; ALVES, J. L. **A importância estratégica do Compliance Tributário nas empresas**. Research, Society and Development, v. 9, n. 10, 2020.

COLAUTO, R. D. BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 117-144.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2002. 468 p.

DE LIMA, E. S. et al. Contribution to the analysis of the reducing costs of tax compliance and investments in public system of bookkeeping digital-sped in brazil/contribuição à análise da redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no sistema público de escrituração digital-sped no brasil. **Journal of Information Systems and Technology Management: JISTEM**, v. 13, n. 1, p. 101, 2016.

DIAS, S. V. S. **Auditoria de processos organizacionais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 146 p

FLEISCHMANN, R. S. **Auditoria operacional: uma nova classificação para os resultados de seus monitoramentos**. Rev. Adm. Pública, Rio de Janeiro, v. 53, n. 1, p. 23-44, Feb. 2019.

FREITAS, C. A. S. GUIMARAES, T. A. **Isomorfismo, institucionalização e legitimidade: auditoria operacional no tribunal de contas**. Rev. adm. contemp., Curitiba, v. 11, n. spe1, pág. 153-175, 2007.

GIL, A. C. **Método e técnicas de pesquisa social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019

GOLDRATT, E. M. **La Meta. Un proceso de mejora continua**. México: Ediciones Castillo, 1995.

HAAS, K. R. VIEIRA, E. P. BRIZOLLA, M. M. B. Apontamentos da auditoria interna e de compliance em uma cooperativa de crédito e seus reflexos na qualificação dos controles internos. **Gestão & Planejamento-G&P**, v. 21, 2020.

HASKEL, A. P. et al. **Controles internos e gestão de risco: proposta de modelo para avaliação do risco tributário no setor farmacêutico varejista**. 2021.

INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARDIZATION. **Norma ISO 19011:2011, Directrices para la auditoría de los sistemas de gestión de la calidad y/o ambiental.** Ginebra, Suiza, 2011.

LEITE, J. H. D. et al. **Indícios de expectation gap em serviços tributários prestados na cidade de São Paulo.** Disponível em < <http://tede.fecap.br:8080/handle/123456789/904>> acesso em 10 mar 2021.

LÉLIS, D. L. M. MARIO, P. C. **Auditoria interna com foco em governança, gestão de riscos e Controle interno: análise da auditoria interna de uma empresa do setor energético.** In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 9º. 2009.

LINS, L. S. **Auditoria: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012. 268 p.

MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MEDINA ENRIQUEZ, A. et al. Fundamentos teórico-conceptuales de la auditoría de procesos. **Rev retos**, Camagüey, v. 14, n. 1, p. 1-19, jun. 2020. Disponível em <http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S230691552020000100001&lng=es&nrm=iso>. acesso em 07 fev. 2021.

MIYOSHI, R. K. NAKAO, S. H. Riscos de Conformidade Tributária: Um estudo de caso no estado de São Paulo. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 14, p. 46-76, 2012.

NEUBIG, T.; SANGHA, V. Tax risk and strong corporate governance. **Tax Executive**, Washington, v. 56, n. 2, p. 114-119, 2004.

PAGLIATTO, W. **Manual de auditoria**, Rio de Janeiro: Editora Ciência Moderna Ltda., 2011.422 p.

ROCHMAH, T. N. et al. **Cost variance of health services at PHC hospital, Surabaya, Indonesia: Operational audit**. Utopía y praxis latinoamericana: revista internacional de filosofía iberoamericana y teoría social, v. 25, n. 2, p. 13-23, 2020.

RODRÍGUEZ, R. C. RIVERO, D. N. LEÓN, A. M. Análisis evolutivo de los sistemas de información y su marco conceptual. **Ciencias de la Información**, v. 44, n. 2, p. 9-15, 2013.

SEGATELLI, A. et al. CUE301-LEAN TAX MANAGEMENT: MODELO APLICADO DE GESTÃO DE PROCESSO DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA. **XIII Congresso ANPCONT**. São Paulo, SP, 2019.

SVENSSON, G. Key areas, causes and contingency planning of corporate vulnerability in supply chains – A qualitative approach. **International Journal of Physical Distribution & Logistics Management**, v. 67, n. 9, p. 728-748, 2004.

WESTON, J. F.; BRIGHAM, E. E. **Fundamentos da administração financeira**. 10 ed. Tradução: Sidnei Stancatti. São Paulo: Makron Books, 2000.

APÊNDICES

Apêndice 1 – Roteiro de entrevista

Para cada assunto descreva o processo em si e os controles que existem para certificação do desempenho correto do processo.

1 Quais as funções do setor fiscal?

2 Como ocorre o processo operacional do setor em geral?

Processo:

Controle:

3 Como ocorre a escrituração das empresas simples nacional?

Processo:

Controle:

4 Como ocorre a escrituração das empresas do Lucro Presumido?

Processo:

Controle:

5 Como ocorre a escrituração das empresas do Lucro Real?

Processo:

Controle:

6 Como ocorre o envio das guias de arrecadação aos clientes?

Processo:

Controle:

7 Como é feita a entrega das obrigações acessórias?

Processo:

Controle:

8 Você saber quais são as suas atribuições no setor?

15	Envio das guias por e-mail	Envio as guias em DDFP e guia e-mail dos clientes	1.1.1	Envio e-mail enviado para o endereço errado	Inclusão de e-mail enviado	Planilha geral de empresas	Resposta enviada pelo envio de guias	3 3 3 1 3 3 4 3 4	29	Verificar os e-mail enviados com as guias em DDFP e em anexo e corrigir os documentos, guias e e-mail e todo as informações do sistema	Resposta pelo envio das guias	Manter os dados de e-mail dentro do sistema atualizado. Prevenir que o responsável pelo envio das guias tenha acesso a informação contábil das empresas dentro do sistema para que haja sua divulgação de trabalho.
16	Confirmação do recebimento das guias pelo cliente	Confirmação com o cliente se as guias em DDFP e em anexo foram recebidas por ele	1.1.1	As guias em DDFP e em anexo não chegaram em posse do proprietário da empresa, cliente ou do responsável pelo pagamento dentro da empresa	Acesso de informações	Confirmação via ligação e/ou WhatsApp	Resposta enviada pelo envio de guias	3 4 3 1 3 3 3 2 3	25	Acumular o envio das guias e DDFP e de uma empresa eletrônica de empresa e verificar o procedimento de confirmação de recebimento	Resposta pelo envio das guias	Orientar o cliente que após o envio não publicado no e-mail a responsabilidade do recebimento do documento passa a ser da empresa.
17	Aquisição do movimento da empresa	Após o encerramento da contabilidade e aprovação dos impostos o movimento fiscal é adquirido em arquivos de arquivo morto em PDF e XLSX	1.1.1	Aquisição do movimento de uma empresa dentro da caixa de e-mail da empresa	Inclusão de e-mail enviado	Identificação das empresas e de conteúdo das caixas	Chamada de guias	3 3 3 4 4 3 2 3	30	Verificar os documentos gerados em uma agenda eletrônica de caixa com conteúdo do envio fiscal	Chamada de guias	Elaborar um controle de provisionamento das guias de forma manual e a sequência, tendo em vista o envio de arquivo morto.