

AVALIAÇÃO DA EFICÁCIA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DE UMA EMPRESA DE AGENCIAMENTO DE CARGA INTERNACIONAL COM BASE NO MÉTODO DO COSO

Área Temática: Controladoria e Contabilidade Gerencial

Graduando Eduardo da Silva Nunes – UPFB – eduardo.nunes@academico.ufpb.br

Prof.º Ms. Dimmitre Morant Vieira Gonçalves Pereira – UPFB –
dimmitre.morant@academico.ufpb.br

Prof.º Dr. José Jassuípe da Silva Morais – UPFB – jassuipe@hotmail.com

Prof.º Ms. Manoel Heleno G. Silva – UPFB – mhgsilva2013@gmail.com

RESUMO

O *Compliance* tornou-se foco de maior atenção no ambiente empresarial e acadêmico, após os escândalos contábeis que ocorreram nos Estados Unidos no ano de 2001. O método do COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, ou Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway) foi criado para prevenir e evitar fraudes nos procedimentos e processos internos, portanto, esse método foi avaliado na empresa Heville, onde através de questionário formulado segundo os critérios da metodologia por meio de entrevista semi-estruturada no *Google Meet*® aplicados ao Diretor Executivo, Gerente Financeiro e Gerente Operacional, realizou-se o levantamento de dados. Portanto, o objetivo deste estudo foi avaliar a eficácia do sistema dos controles internos da empresa com base no modelo do COSO. Portanto, de acordo com os respondentes há alinhamento dos valores éticos, integridade dos processos e segurança das informações. A empresa apresentou um plano estratégico, tático e operacional bem definido, todavia, em relação às operações financeiras e controles operacionais, podem ser melhorados para mitigar fraudes. Segundo os dados obtidos nas entrevistas, observou-se que os controles estão sendo atendidos, mesmo que existam oportunidades de melhoria. As atividades de monitoramento são ferramentas primordiais para esse controle interno. Conclui-se que, através dos levantamentos bibliográficos e dos resultados obtidos através das entrevistas, este estudo comprova a importância de o tema ser desenvolvido por outros autores e tem como expectativa motivar novas publicações sobre o assunto para a área de Ciências Contábeis nas empresas de Comércio Exterior.

PALAVRAS-CHAVE: Método Coso. Controles Internos. Operações Financeiras. Fraudes. Comércio Exterior.

Catlogação na publicação Seção de Catalogação e Classificação

N972a Nunes, Eduardo da Silva.

Avaliação da eficácia do sistema de controle interno de uma empresa de
agenciamento de carga internacional com base no método Coso / Eduardo da
Silva Nunes. - João Pessoa, 2021.

14 f. : il.

Orientação: Dimmitre Morant Vieira Gonçalves Pereira Pereira.
Monografia (Graduação) - UFPB/CCA.

1. Método Coso. 2. Controles Internos. 3. Operações Finance. I.
Dimmitre Morant Vieira Gonçalves Pereira.
II. Título.

UFPB/CCA

CDU 657

1 INTRODUÇÃO

As organizações brasileiras, nos últimos anos, comprovaram a importância de desenvolver cultura de boas práticas, controles internos e gestão de conflitos, para prevenção de fraudes com estrutura múltipla de transparência, conformidade e rastreabilidade dos processos.

O gerenciamento de risco é uma ferramenta do controle interno, tendo como característica principal ser um processo dinâmico. Todavia, é um processo multidirecional e interativo, onde todos os componentes podem e realmente influenciam os demais no controle interno.

Para Giovanni (2014, p.20) quando há a inclusão do *Compliance* no ambiente corporativo, pode-se considerar que a organização está de acordo com a legislação pertinente e as boas práticas, já que essa ferramenta tem como objetivo corrigir e prevenir desvios de condutas que possam trazer conflitos judiciais, prezando pela ética empresarial e uma cultura corporativa ética de todos os envolvidos. De acordo com Silva e Monteiro (2019), a gestão de riscos corporativos varia de pessoa para pessoa e o processo recebe diversos rótulos e significados, o que constitui em obstáculo ao entendimento comum, mas todos devem seguir o objetivo comum de promover o compromisso com a ética, integridade e transparência, apoiando a prevenção, detecção e remediação de qualquer desvio do referido compromisso.

O *Compliance* tornou-se foco de maior atenção no ambiente empresarial e acadêmico a partir dos grandes escândalos corporativos revelados no início dos anos 2000. Os escândalos contábeis que ocorreram nos Estados Unidos no ano de 2001 em empresas com grande credibilidade para o mercado financeiro, fizeram com que o mercado se surpreendesse com tais fatos, pois os mesmos antes jamais foram suspeitos, notadamente o escândalo nas empresas norte-americanas *Enron*, *WorldCom* e *Xerox*, levaram à edição, nos Estados Unidos da América, da *Sarbanes-Oxley Act* (SOX), em 2002 (Borgerth, 2007).

Diante desta ótica segundo a revista de negócios EXAME (2017), alguns escândalos ficaram marcados, como por exemplo a Volkswagen que pagou aos seus consumidores 1 bilhão de reais por terem falsificado os testes de emissão de poluentes de seus motores a diesel, famoso “Dieselgate”. No mesmo ano a Ragi Refrigerantes, fabricante da marca Dolly, sofreu investigação por sonegação de impostos e fraude no ICMS. Ainda de acordo com a revista de negócios EXAME (2017), outro caso de fraude é o da Kobe Steel, empresa japonesa, que falsificou relatórios para que seus produtos “atendessem” os requisitos impostos pelos clientes em relação a durabilidade, com isso a empresa perdeu vários certificados e prejudicou mais de 500 empresas.

O custo anual da corrupção equivale a US\$ 2,6 trilhões, cerca de 5% de todas as riquezas produzidas no mundo no mesmo período de 2014 (Deloitte, 2016). As empresas que atuam no Brasil apresentaram uma evolução consistente desde 2012 na adoção de práticas de Compliance. No entanto, observa-se que ainda há espaço para crescimento na implementação de medidas de conformidade entre as organizações, uma vez que apenas dois terços adotaram ou estão em fase de adoção de 15 das 30 práticas pesquisadas até 2020 (Deloitte, 2018).

Diante disto o COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, ou Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway, que é uma organização privada sem fins lucrativos, criada nos Estados Unidos, em 1985, para prevenir e evitar fraudes nos procedimentos e processos internos, é uma ferramenta utilizada pelas empresas na prevenção de fraudes e escândalos. Essa metodologia, dentre várias, é utilizada na avaliação dos controles internos das empresas onde as mesmas possam cumprir os objetivos para os quais foram constituídas.

Em meados de 2007, foi publicada a obra Internal Control – Integrated Framework para auxiliar empresas e outras organizações a avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controle interno. Em 2001, iniciou um projeto com essa finalidade e solicitou à Price water house Coopers que criasse uma estratégia de fácil utilização pelas organizações para avaliar e melhorar o próprio gerenciamento de riscos.

Diante do exposto sobre a importância da observância dos controles internos, para mitigar fraudes e corrupção nas entidades, surge o seguinte problema de pesquisa: **Qual a situação atual na eficácia dos controles internos da empresa de agenciamento de carga internacional no ano de 2021 para mitigar falhas e fraudes no seu processo interno?**

Dessa forma, o objetivo geral deste estudo é avaliar a eficácia do sistema dos controles internos da empresa com base no modelo do COSO. Quanto aos objetivos específicos, para atender ao objetivo geral, pretende-se: 1 - Revisar a literatura pertinente; 2 - Analisar a viabilidade de implementação do sistema COSO na empresa; 3 - Aplicar questionário através de entrevista semi-estruturada com a alta gestão para avaliar percepção dos mesmos sobre a importância do método COSO para o controle interno; 4 - Identificar pontos de melhoria com o uso da metodologia no controle interno e tornar mais eficazes os sistemas de controles pré-existent.

O estudo tem como justificava evidenciar a importância dos controles internos na empresa de agenciamento de carga internacional e destacar os riscos de gestão em seus processos operacionais, sendo assim, analisando a eficácia do sistema de controle interno por meio da modelagem do COSO. Assim, identificando quais problemas são inerentes ao processo interno, evidenciar os problemas encontrados na empresa que não possui essa ferramenta como orientação dos processos internos, e a partir disso criar e sugerir um plano de ação para tornar mais eficiente os processos internos, assim levando a um resultado mais padronizado com os termos e exigências da legislação pertinente e do mercado nacional e internacional.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 COMPLIANCE: DEFINIÇÃO E PILARES

Para Xavier *et al* (2017), existem muitos conceitos concernentes dificultando a criação de um conceito universal e de fácil compreensão do que vem a ser “*Compliance*”, no qual este vem do verbo em inglês “*to comply*”, que significa agir de acordo ou estar conforme a algo. Ainda consonante com Xavier *et al* (2017), *Compliance* é um sistema complexo e organizado, composto por diversos componentes que interagem com vários processos da empresa, dependendo de uma estrutura múltipla que inclui pessoas, processos, sistemas eletrônicos, documentos, ações e ideias.

Segundo o guia – Programas de Compliance do Conselho Administrativo de Defesa Econômica – (CADE) defini o tema, como:

Um conjunto de medidas internas que permite prevenir ou minimizar os riscos de violação às leis decorrentes de atividade praticada por um agente econômico e de qualquer um de seus sócios colaboradores (CADE, 2016, p.9).

“Os programas de Compliance podem abranger diversas áreas que afetam às atividades dos agentes econômicos, como corrupção, governança, fiscal, ambiental e concorrência, dentre outras, de forma independente ou agregada” (CADE, 2016, p.9).

Um programa de Compliance é constituído por nove pilares, estes são: Suporte da Alta Administração; Avaliação de Riscos; Código de Conduta e Política de Compliance; Controles Internos; Treinamentos e Comunicação; Canais de Denúncias; Investigações Internas; Due Diligence; e o Monitoramento e Auditoria.

De acordo com *Legal Ethics Compliance* (2020), cada pilar tem função importante no desenvolvimento eficaz do programa. As comunicações e atividades do Compliance não podem ser apenas expressadas, mas devem ser vivenciadas por todos, desde a alta gestão ao operacional.

Segundo o *Legal Ethics Compliance* (2020), o suporte da alta gestão para o sucesso de qualquer programa de *Compliance*, especialmente em matéria anticorrupção, é imprescindível, adotando postura de não tolerância a violações de conduta, este comprometimento e apoio da alta direção, denomina-se “*tone at the top*” (tom vindo de cima).

Conforme o *Legal Ethics Compliance* (2020), A avaliação de riscos, segundo pilar, é considerada a peça chave para o sucesso do programa, pois uma gestão de risco eficiente evita impactos negativos. O efetivo gerenciamento da análise de riscos envolve planejamento, entrevistas, documentações, tabulação de dados, análise de dados, como também estabelecimentos de medidas e ações necessárias.

O código de conduta e política de Compliance, é a bússola que guiará a empresa diante de todos os processos definidos, sejam eles internos ou externos. Os controles internos são mecanismos formais que constam nas políticas e procedimentos da empresa, estes além de minimizar os riscos, assegurem que os livros e registros contábeis e financeiros estejam de acordo com a legislação pertinente. Os treinamentos e comunicações são a forma de disseminar todo o programa dentro da empresa garantindo que todos entendam o processo e sua importância. Os canais de denúncias servem como uma ferramenta para que os funcionários e parceiros comerciais alertem a empresa sobre potenciais violações e desvio de conduta. Em seguida, temos as investigações internas, estas são para atender prontamente as denúncias feitas, sejam comportamentos ilícitos ou antiéticos. Segundo o *Legal Ethics Compliance* (2020), Due Diligence é um compromisso com o cumprimento da lei e com a integridade corporativa, esta deve ser baseada no risco, o mesmo engloba todos os colaboradores e terceiros. Segundo o levantamento realizado por Robert P. (2006), o princípio de Due Diligence, aplica-se a muitas áreas do direito internacional, e os desenvolvimentos jurídicos internacionais, para averiguar potenciais desvios de conduta não percebidos ou não anunciados.

Por fim, o monitoramento e auditoria evidencia a necessidade da implementação de um processo de avaliação constante, monitoramento, realizando auditorias regulares que visam identificar se todos os pilares do programa estão funcionando conforme planejado.

2.2 CONTROLE INTERNO

Segundo a definição do manual da PWC – Price Water house Coopers (2013), controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade. A instrução Normativa nº 16, de 20.12.91, do Departamento do Tesouro Nacional define, como:

Conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

A importância do alinhamento dos controles internos com acompanhamento da alta gestão até os cargos mais simples, é evidente para aumentar o nível de segurança dos processos. As atividades e métodos dos procedimentos devem ser comunicados de forma clara e revisados constantemente, evitando assim qualquer desvio de conduta das atividades internas.

Segundo D'Avila e Oliveira (2002), o sistema de controle interno ainda apresenta três categorias de objetivos, no qual consente às organizações focarem em diversos prismas do controle interno, que são: operacionais, divulgação e conformidade.

O controle interno está inteiramente ligado ao gerenciamento de riscos corporativos. Esse gerenciamento tem um caráter mais amplo do que o controle interno em si, na medida em que amplia o universo de análise e acrescenta detalhes inteiramente focados em risco (COSO, 2007).

Nesse contexto temos ainda os Sistemas de Controle Gerenciais, no qual desenvolve-se de acordo com as organizações e suas necessidades de gerir atividades e tarefas de todos os membros da organização para que todos tenham o mesmo objetivo, este definido pela alta gestão de forma que exista congruência de objetivos entre os colaboradores e gestores (Borgerth, 2005, p.79-82).

Sendo assim as atividades de controle são ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração para mitigar os riscos à realização dos objetivos. As atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da entidade, em vários estágios dentro dos processos corporativos e no ambiente tecnológico (COSO, 2013).

2.3 MÉTODO COSO

Nos últimos anos, com os vários casos de fraudes e corrupção dentro das corporações, intensificou-se o foco e a preocupação com o gerenciamento de riscos, e tornou-se cada vez mais clara a necessidade de uma estratégia sólida, capaz de identificar, avaliar e administrar riscos.

De acordo com a Deloitte (2003, p.6-7), a Lei Sarbanes-Oxley de 2002 (SOX) exige que as empresas estabeleçam, avaliem e relatem seus controles internos sobre relatórios financeiros (Internal Controls Over Financial Reporting - ICFR) usando uma estrutura reconhecida. Como resultado, a Estrutura Integrada de Controle Interno de 1992 (a "Estrutura de 1992") criada pelo Comitê de Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway (COSO) tornou-se um dos principais padrões usados pelas empresas e seus auditores externos para avaliar os padrões internos das empresas controles (COSO, 2013).

Contudo, o ambiente no qual as empresas operavam mudou consideravelmente desde que a "estrutura de 1992" foi desenvolvida. Em resposta a essas mudanças, o COSO emitiu uma estrutura atualizada em 2013 (a "Estrutura de 2013"), onde essa entrou em vigor para os exercícios fiscais encerrados apenas em 15 de dezembro de 2014, ou seja, entrou em vigor aproximadamente um ano após sua atualização (COSO, 2013).

O COSO pode ser definido como um método de Gerenciamento de Riscos Corporativos com estrutura integrada, no qual pretende preencher lacunas e que as organizações adotem este, bem como todas as partes interessadas, por meio de novas leis, regulamentos e de padrões a serem seguidos para gerir melhor suas atividades visando o cumprimento dos objetivos estabelecidos (COSO, 2013). Este método se divide em cinco componentes inter-relacionados, pelo qual a administração gerencia os riscos em sua empresa:

ambiente de controle, avaliação de riscos, atividade de controle, informação e comunicação e monitoramento.

O *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO)* é formado por representantes da *American Accounting Association*, *American Institute of Certified Public Accountants*, *Financial Executives International*, *Institute of Management Accountants* e pelo *Institute of Internal Auditors*, estão interligados a AUDIBRA - Instituto dos Auditores Internos do Brasil, por meio da FLAI - Federação latino-americana de Auditores Internos (COSO, 2007).

De acordo com Bradley *et al* (2013), as empresas de listadas na bolsa americana, seguem os controles internos de acordo com a estrutura do COSO e seus 17 princípios desde da “Estrutura de 1992”, apresentando controles internos eficazes, no entanto, os princípios apresentam ainda certa flexibilidade, tendo que se tornarem mais rígidos. Ainda segundo Bradley *et al* (2013), os controles vêm se tornando mais eficazes com o avanço tecnológico, melhorando as análises não financeiras, operacionais e de conformidade.

Segundo Dias *et al* (2019), o método COSO aplicado em cooperativas agropecuárias, observou que os resultados demonstraram estrutura regular de controles internos, evidenciando a existência de margem para melhorias dos processos. Ainda de acordo com Dias *et al* (2019), em alguns casos as características como formação, tempo de cargo e tempo na cooperativa afetaram a percepção dos respondentes sobre os atributos dos controles internos.

2.4 AGENTES DE CARGAS

O comércio exterior, bem como a logística internacional, são um processo complexo e meticuloso. Caso sejam mal planejados causam prejuízos a empresa. O agente de carga internacional é essencial no desenvolvimento desse cenário, possuindo importante papel na solução logística personalizada e intermediação de cargas.

A Lei 10.833/2003 (artigo 77, parágrafo 1º) define o agente de carga internacional, como:

A pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrata o transporte de mercadorias, consolida ou desconsolida cargas e presta serviços relacionados. Dessa forma, entende-se que os agentes de carga internacional são aqueles que desenvolvem soluções personalizadas para os clientes do transporte de carga em qualquer modal e são responsáveis pela coleta e a entrega na origem e no destino. O pré-embarque e o pós-embarque das cargas são as obrigações primordiais do agente.

O agente de carga, também conhecido como *International Freight Forwarders* - IFFs, pode ser considerado como uma empresa que trará economia de tempo e menor preocupação para as empresas. Onde tem como principais funções: Desenvolvimento de planejamento logístico, Análise estratégica de consolidação de cargas, Armazenagem e Desempenho para manuseio da mercadoria (ABRACOMEX, 2020).

Segundo Costa, V. M. (2015), observou-se a importância do agente de carga na prestação de serviços, para atender as complexidades do contratante de forma eficiente e eficaz. Ainda de acordo com Costa, V. M. (2015), observou-se que o importante é analisar o *benchmarking* (que é um processo de estudo da concorrência), para averiguar quais são os melhores agentes do mercado atualmente na prestação do serviço de interesse.

De acordo Graeml, A. R *et al* (2012), para a exportação de madeira, os agentes de cargas facilitam o fluxo logístico internacional e agilizam o trâmite burocrático envolvido. Ainda observado no estudo de Graeml, A. R *et al* (2012), evidenciou-se que não existe

opinião única entre os exportadores quanto ao valor agregado pelo *know-how* (conhecimento processual ou saber-fazer) detido pelos IFFs e que há vultoso grau de desconfiança por parte das empresas exportadoras quanto à segurança e a confidencialidade das informações sobre clientes e processos repassados aos IFFs.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A estratégia de pesquisa adotada é um estudo de caso, selecionado como um “caso de alto impacto” do fenômeno de interesse e com alta significância do problema a ser investigado (Patton, 2015). Utilizando-se das técnicas de pesquisa documental, bibliográfica, e entrevistas semi-estruturadas. Utilizou o modelo de questionário padronizado, aplicado na gestão executiva, setor financeiro e operacional, o questionário considerou os cinco componentes da metodologia COSO.

As entrevistas foram conduzidas e gravadas através da ferramenta *Google Meet®*, com o objetivo de análise posterior mais aprofundada de cada entrevista.

Segundo Yin, R. K. (2005), o estudo de caso é um método de investigação empírica que investiga um fenômeno dentro do contexto da vida real para lhe dar com condições contextuais de pesquisa, o mesmo abrange tudo, desde da lógica de planejamento, técnicas de coleta de dados, abordagens específicas e análise dos mesmos. Ainda de acordo com Yin, R. K. (2005), essa metodologia inclui tanto estudos de caso único como múltiplos.

De acordo com Hair *et al* (2009) os planos de pesquisa podem ser classificados por diferentes objetivos, que orientam o escopo metodológico aplicado na pesquisa. Na presente pesquisa, destacam-se dois objetivos: o exploratório e o descritivo.

Segundo Gil (2010), as pesquisas exploratórias objetivam proporcionar maior familiaridade com o assunto pesquisado, com o intuito de torná-lo mais explícito. Ainda segundo o mesmo autor, as pesquisas descritivas visam descrever as características do objeto de estudo.

Esse estudo foi desenvolvido no primeiro semestre de 2021 na Hevile – Soluções em Comércio Exterior, fundada em 1997 por profissionais com vasta experiência no ramo da carga internacional, sua matriz fica localizada em Recife - PE, conta com escritório operacional no Terminal de Logística de Cargas do Aeroporto Internacional dos Guararapes – Recife - PE, Gilberto Freire, além de filiais em Fortaleza - CE, Rio de Janeiro - RJ, Belém - PA e Natal - RN.

Com volume de exportação de cargas superior a 3.000 toneladas no último ano de 2020, a Hevile está entre os maiores players (os maiores agentes de cargas do Brasil) do agenciamento de carga, garantindo que todos os embarques sejam efetivamente monitorados porta a porta, mantendo os clientes informados. Atuam no frete de cargas perecíveis, como peixes, frutas e outros alimentos que requerem condições especiais de acondicionamento e aclimação, tanto nos modais aéreos e marítimos.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção são apresentadas a descrição e análise dos resultados da pesquisa, segundo a percepção dos entrevistados.

Os três participantes foram: **Respondente 01**, Diretor Executivo - CEO, 22 anos de empresa; **Respondente 02**, Gerente Financeiro, 09 anos de empresa; **Respondente 03**, Gerente Operacional, 02 anos de empresa.

4.1 AMBIENTE DE CONTROLE

O Ambiente de Controle abarca a integridade e os valores éticos da organização, os parâmetros que permitem ao corpo diretivo desempenhar suas responsabilidades de supervisão, a estrutura organizacional e a delegação de autoridade e responsabilidade (COSO, 2013).

Tabela 01: Ambiente de Controle

Respondentes	Comentários / Deficiências
01 - Diretor Executivo - CEO	O alinhamento dos valores éticos é algo primordial para todos os colaboradores. A Heville busca a certificação OEA - OPERADOR ECONÔMICO AUTORIZADO, para melhorar ainda mais os processos e prestação de contas. O mesmo afirma que precisa descentralizar a gestão dos processos para essa melhoria.
02 - Gerente Financeiro	Os valores éticos são presentes e difundidos. As informações financeiras são tratadas respeitando seu período. Toda movimentação fora do comum é analisada, investigada e corrigida de forma enérgica.
03 - Gerente Operacional	Os valores éticos são apresentados no ato da contratação e o novo colaborador deve estar alinhado ao mesmo. Estão sempre em busca de ferramentas e métodos para melhoria de seus processos. Como também toda prestação de conta é documentada.

Fonte: Dados da entrevista, 2021.

De acordo com a análise das entrevistas os respondentes estão alinhados de acordo com os valores éticos, integridade dos processos e informações. Nos casos que não há alinhamento com os valores éticos, há advertência aplicada até mesmo demissões segundo a gravidade da situação, os documentos desses casos estão disponíveis para análise.

Segundo o CEO, respondente 01, afirma que há uma avaliação de desempenho chamada de *Core Competence* (Conjunto de competências), avaliado e medido pelo gestor de cada setor, não há uma metodologia definida para essa avaliação, ela acontece de forma artesanal de acordo com a percepção do gestor. Os respondentes 02 e 03 estão alinhados de acordo com o CEO. Todos afirmam sobre a importância na prestação de contas pelos colaboradores de acordo com os valores da empresa. É importante ressaltar que há uma centralização por parte do CEO nas cobranças e no funcionamento de alguns processos, onde o mesmo afirma que deveria descentralizar essa demanda para os responsáveis.

No entanto, no que tange as movimentações financeiras e registros contábeis há um acompanhamento via sistema **CargoWise** (sistema de cadeia logística global), onde todas as movimentações financeiras são registradas e feitas via sistema. Segundo a Delloite (2018), a organização deve conscientizar todos os colaboradores sobre a importância dos controles internos, reforçar o código de ética, restabelecer a prática do exemplo que vem de cima, conduzir programas de treinamento e conscientização e estabelecer comunicações abertas. Segundo Bradley *et al* (2013), seu estudo indica que os princípios do COSO são um acréscimo benéfico aos controles internos.

4.2 AVALIAÇÃO DE RISCO

A Avaliação de Riscos é entendida como um processo dinâmico e interativo, efetuado para identificar e avaliar os riscos para a concretização dos objetivos da organização (COSO, 2013).

Tabela 02: Avaliação de Risco

Respondentes	Comentários / Deficiências
01 - Diretor Executivo - CEO	Os riscos de fraudes são monitorados e avaliados através do sistema CargoWise. Quando é identificado um risco ele é tratado imediatamente e registrado através de documentações e em sistema.
02 - Gerente Financeiro	Não há um documento interno que defina os controles internos do processo financeiro. No entanto há prudência nos resultados de acordo com as decisões da alta gestão e análise de todas movimentações financeiras.
03 - Gerente Operacional	Realizada análise de perfil dos clientes, para mensurar possíveis riscos inerentes a operação, onde o operador tem que entender do processo para mitigar os mesmos, é realizado sempre um treinamento prévio.

Fonte: Dados da entrevista, 2021.

Nesse ponto, no que tange aos riscos inerentes ao agenciamento de carga são adotadas medidas de análise de crédito dos clientes, Cargo Insurance (seguro de cargas), como também a criação de condições gerais de negócios segundo a FIATA (International Federation of Freight Forwarders Associations).

Observa-se que a empresa tem plano estratégico, tático e operacional bem definido, todavia, em relação às operações financeiras não há um POP (procedimento operacional padrão) interno para os controles financeiros de acordo com o respondente 02 (Gerente Financeiro). No entanto, há prudência nos resultados de acordo com as decisões da alta gestão, os princípios da empresa, e avaliação dos resultados contábeis, financeiros e operacionais, identificando possíveis erros e mitigando os riscos inerentes à operação.

De acordo com Delloite (2018), 32% das empresas experimentaram algum tipo de fraude ou irregularidade nos seus processos. O Gerente financeiro da Hevile afirma que apesar da prudência da diretoria em relação a saúde financeira da empresa, vê a necessidade de tornar os controles internos mais gerenciáveis para mitigar os riscos econômicos inerentes de cada cliente. Ainda de acordo com o mesmo, o risco de fraudes financeiras por desvio de conduta e pela atividade da empresa é avaliado de forma meticulosa.

As exigências fiscais e contábeis são completamente observadas, adotando controles necessários, como também atualização ou aquisição de certificações necessárias para aumentar ainda mais a segurança dos processos internos, um exemplo de certificação é a OEA - Operador Econômico Autorizado, certificado e autorizado pela Receita Federal do Brasil. Segundo COSO (2013), a revisão periódica é necessária para que se mantenha a relevância dos objetivos, de modo a proporcionar respostas a mudanças no ambiente (interno e externo) e nas leis e regulamentos aplicáveis à organização.

4.3 ATIVIDADE DE CONTROLE

As Atividades de Controles são caracterizadas por um conjunto de ações, estabelecidas por meio de políticas e procedimentos, que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes da administração para responder aos riscos à realização dos objetivos da organização (COSO, 2013).

Tabela 03: Atividade de Controle

Respondentes	Comentários / Deficiências
01 - Diretor Executivo - CEO	Os gestores realizam o gerenciamento dos procedimentos para mitigar falhas. Treinamentos e acompanhamentos são realizados periodicamente. O sistema CargoWise é norteador de todos os processos.
02 - Gerente Financeiro	O uso do sistema permite o controle gerencial financeiro de forma detalhada, após implementação do sistema o controle das variações cambiais de forma detalhada pode ser acompanhado. Há uma preocupação com o desenvolvimento dos procedimentos para melhoria dos processos.
03 - Gerente Operacional	Todas as informações são compartilhadas de forma clara através dos relatórios gerenciais fornecidos pelo CargoWise. Os novos procedimentos são registrados, documentados e compartilhados para conhecimento de todos.

Fonte: Dados da entrevista, 2021.

O sistema **CargoWise**, é a ferramenta de controle principal dos processos operacionais, onde é possível gerar relatórios gerenciais, tanto financeiro quanto operacional, para identificar erros e monitorar os acontecimentos nos procedimentos adotados. Nesse ponto observou-se alinhamento entre todos os respondentes. As atividades de controle da empresa são realizadas através de treinamentos e acompanhamentos internos, para que os procedimentos sejam seguidos.

Apesar do sistema permitir o controle gerencial financeiro de forma detalhada, como por exemplo, variação cambial que é uma receita financeira e não operacional, no entanto, estão buscando melhorias para mitigar falhas financeiras e as lacunas do sistema. De acordo com o COSO (2007), os sistemas de informações no auxílio das operações de uma organização são cada vez mais necessários para atender aos objetivos de comunicação e ao cumprimento das políticas de controles.

Segundo COSO (2007), existe uma variedade de descrições distintas quanto aos tipos de atividades de controle, inclusive preventivas, detectivas, manuais, computadorizadas e de controles administrativos. De acordo com os entrevistados, pode-se observar que esses controles estão sendo atendidos, mesmo que existam oportunidades de melhoria para mitigar os riscos.

4.4 INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

Toda organização identifica e coleta uma ampla gama de informações relacionadas a atividades e eventos externos e internos, pertinentes à administração. Essas informações são transmitidas ao pessoal em uma forma e um prazo que lhes permita desempenhar suas responsabilidades na administração de riscos corporativos e outras (COSO, 2007).

Tabela 04: Informação e Comunicação

Respondentes	Comentários / Deficiências
01 - Diretor Executivo - CEO	A comunicação interna funciona, mas há melhorias a serem realizadas, como desenvolver um manual de procedimento interno. Atualmente todas as informações são passadas por meios eletrônicos.
02 - Gerente Financeiro	Análises das informações de forma detalhada mensalmente geradas pelo sistema CargoWise e por setores.
03 - Gerente Operacional	Aconteceu uma evolução na comunicação externa nos últimos dois anos principalmente durante a pandemia. Uma das formas de melhoria é comunicação descentralizada nos processos internos.

Fonte: Dados da entrevista, 2021.

Nessa ótica é evidente a avaliação minuciosa dos processos, onde os dados e informações são apresentados e analisados como o objetivo de alcançar o maior controle de toda cadeia envolvida. Essa série de informações é acompanhada através do software

CargoWise. Qualquer situação adversa, fora do comum, é informada imediatamente e corrida, tanto com os colaboradores, como prestadores de serviço e os clientes.

COSO (2013) cita a comunicação como o processo pelo qual se obtêm as informações necessárias. Desse modo, deve ocorrer de forma eficaz, por todos os níveis organizacionais, de setores inferiores até os superiores. É importante salientar que esse ponto é primordial para melhoria contínua dos processos internos, todos os participantes da entrevista estão cientes do quão importante é o fluxo contínuo e correto da informação entre todos os envolvidos, onde a comunicação, por sua vez, abrange todos os setores da organização.

4.5 MONITORAMENTO

O componente Monitoramento é caracterizado pela realização de avaliações contínuas e avaliações avulsas para verificar se cada um dos cinco componentes de controles internos está presente e em funcionamento (COSO, 2013).

Tabela 05: Monitoramento

Respondentes	Comentários / Deficiências
01 - Diretor Executivo - CEO	Afirma que as informações financeiras são feitas detalhadamente, assim como os processos operacionais, onde qualquer acontecimento fora do normal é tratado. Certificações e novos sistemas estão sendo avaliados para melhoria dos processos com intuito de mitigar fraudes e erros operacionais.
02 - Gerente Financeiro	Afirma que é importante o desenvolvimento de controles através de auditoria e Compliance interno. Os controles atuais sempre são reavaliados de acordo com situações específicas. Se for possível são inseridos no sistema os novos controles.
03 - Gerente Operacional	É observada a evolução de cada cliente para melhoria do processo, através estudos de viabilidade, informações de campo e dados técnicos do processo.

Fonte: Dados da entrevista, 2021.

De acordo com os entrevistados, as atividades de monitoramento contínuo são conduzidas pelos gerentes responsáveis de cada área da empresa, assim como a alta gestão, onde dedicam-se profundamente considerando as implicações das informações que recebem mitigando o máximo possível os riscos. Tendo em vista a importância desse monitoramento, os mesmos consideram que o *Compliance* interno é uma ferramenta que irá melhorar os controles internos. Atualmente estão realizando consultoria de *Compliance* externa para avaliação e revisão dos processos operacionais, financeiros e contábeis.

No entanto de acordo com Bradley *et al* (2013), a abordagem da pesquisa sobre o método COSO fornece evidências diretas sobre os tópicos de pesquisa e as percepções dos profissionais, onde as respostas estão sujeitas a vieses, no qual os participantes podem responder de maneiras que acreditam ser aceitáveis para os pesquisadores.

Durante o período da pandemia do COVID-19, segundo o CEO a empresa se expôs a riscos, por não seguirem os processos estruturados já existentes na avaliação prévia dos riscos, a mesma sofreu calotes por parte de novos clientes que não foram analisados. De acordo com COSO (2007), as respostas a risco que se mostravam eficazes anteriormente podem tornar-se inócuas. Essas modificações podem ser causadas pela chegada de novos profissionais, pelas mudanças na estrutura ou no direcionamento da organização ou, ainda, pela introdução de novos processos. Segundo a Deloitte (2003), deve ser realizado monitoramento tanto pela supervisão interna quanto externa dos controles internos pela administração, pelos funcionários ou pelas partes externas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa evidencia a importância da produção científica dos controles internos segundo o COSO, principalmente no universo das empresas do Comércio Exterior. De acordo com os relatos apresentados foi possível avaliar a eficácia do sistema dos controles internos da empresa com segundo o modelo do COSO, onde a Hevile – Soluções em Comércio Exterior, apresentou algumas deficiências na estrutura dos controles internos.

As entrevistas, seguiram o questionário segundo a metodologia COSO, com a aplicação dos cinco componentes de controles internos, sendo eles ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento. A Hevile mostrou-se aberta a desenvolver melhorias dos seus controles internos, através de revisões periódicas para avaliação dos processos, aumentando ainda mais a credibilidade.

Com os resultados obtidos diante das análises das entrevistas, observou-se que existem metodologias definidas e que são cumpridas nos processos operacionais, financeiro e de gestão, esses apresentam eficácia nos controles internos da empresa. No entanto, o modelo do COSO pode gerar métodos mais eficazes e melhor definição dos controles dos processos.

Apesar de ter mostrado um monitoramento contínuo conduzido pelos gerentes responsáveis de cada setor, a definição de processos operacionais e gestão via sistema tornaria a segurança da informação e controle de desvio de condutas mais eficazes, podendo ser detectada de forma mais rápida qualquer desvio de conduta dos termos definidos nos processos de importação e exportação.

De acordo com COSO (2007), as deficiências no gerenciamento de riscos corporativos de uma organização podem ter diversas origens, inclusive os procedimentos de monitoramento contínuo, avaliações independentes e partes externas. Todavia, os entrevistados tiveram conclusões positivas durante o decorrer das entrevistas, onde os mesmos observaram as lacunas para melhoria, como por exemplo, sistematizar o máximo possível dos processos para que todos entendam como funciona as operações específicas de cada cliente e produto. De toda maneira comprova-se o quão são responsáveis em garantir a eficiência, a eficácia e a redução de custos dos processos.

Fica evidente o papel da alta gestão para disseminar a informação nos controles internos e sua importância no gerenciamento e acompanhamento das atividades desenvolvidas por todos, em todos os pontos do ambiente de controle, avaliação de riscos, atividade de controle, informação e comunicação e monitoramento. Por isso, o comprometimento do corpo executivo é evidenciado na condução das entrevistas em todos os pontos do COSO, eles estão alinhados com suas falhas e onde precisam melhorar, buscam sempre certificações e sistemas que possam auxiliar nos processos, com o objetivo de mitigar o risco de fraudes e desvio de conduta.

Corroborando com os resultados obtidos na comunicação e informação juntamente com o monitoramento, observa-se que a Hevile tem tendência forte para adotar medidas de melhorias e gerenciamento constantes de seus processos, tendo ciência que o acompanhamento periódico é primordial para atualização dos processos, assim como a informação deve ser transmitida de forma clara entre todos os envolvidos vindo essa informação da alta gestão para os envolvidos.

Conclui-se que, através dos levantamentos bibliográficos e os dados levantados através desse estudo, temos um vasto campo de desenvolvimento de pesquisas com as empresas de agenciamento de carga internacional, que são pouco exploradas nas pesquisas contábeis. Mesmo o tema tendo sido trabalhado por diversos autores, ainda é pequena a amostra de estudos publicados nos periódicos de contabilidade das principais revistas da área, principalmente no setor de Comércio Exterior. Com isso, este estudo comprova a importância

de o tema ser desenvolvido por outros autores e tem como expectativa motivar novas publicações.

REFERÊNCIAS

ABRACOMEX. **Qual a Importância de um Agente de Carga Internacional?** Disponível em: <<https://www.abracomex.org/qual-a-importancia-de-um-agente-de-carga-internacional>> Acesso em: 21 de junho de 2021.

Artigo 77 da Lei nº 10.833 de 29 de Dezembro de 2003. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/busca?q=Art.+77+da+Lei+10833%2F03>> Acesso em: 21 de junho de 202.

BORGERTH, Vânia Maria da Costa. **A Lei Sarbanes-Oxley: Um Caminho Para a Informação Transparente.** IBMEC, Rio de Janeiro, 2005.

BORGERTH, Vânia Maria da Costa. **SOX Entendendo a Lei Sarbanes-Oxley.** 1ª ed. Editora Thomson, 2007.

Bradley *et al* (2013). **A survey on firms' implementation of COSO's 2013 Internal Control–Integrated Framework.** Research in Accounting Regulation 29 (2017) 30–43.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). Controle Interno - Estrutura Integrada. 2013. New York, NY: COSO. Retirado do: <http://www.coso.org>.

COSO Copyright © 2007. **Gerenciamento de Riscos Cooperativos – Estrutura Integrada: Sumário Executivo.** Integrated Framework: Application Techniques, 2 vol. set, item # 990015 - PricewaterhouseCoopers LLP

Costa, V. M. (2015). **Método De Avaliação E Seleção De Agentes De Cargas Internacionais Para Atender Aos Processos De Elevada Complexidade Da Empresa Tractebel Energia.** Revista Eletrônica Estácio Papirus, v.2, n.2, jul./dez. 2015.

D'AVILA, M. Z.; OLIVEIRA, M. A. M. de. **Conceitos e técnicas de controles internos de organizações.** São Paulo: Nobel, 2002.

DEPARTAMENTO DE TESOUREIRO NACIONAL. **Instrução Normativa n. 16: 20.12.91.** Disponível em: < <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br> > Acesso em: 09 de março 2020.

Delloite (2003). **LEI Sarbanes-Oxley: Guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos.** © 2003, Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

Delloite (2016). **Governança Corporativa Conteúdos para tomadores de decisão.** © 2016, Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

Delloite (2018). **Integridade corporativa no Brasil Evolução do compliance e das boas práticas empresariais nos últimos anos.** © 2018, Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

Dias *et al* (2019). **CPT44 - Análise da Qualidade dos Controles Internos nas Cooperativas Agropecuárias do Rio Grande do Sul**. Publicado em 19 de Junho de 2019 – ANPCONT, São Paulo – SP.

EUA. **The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission**. Disponível em: < <https://www.coso.org/Pages/default.aspx> >. Acesso em: 10 de março de 2020.

REVISTA DE NEGÓCIOS EXAME. **Os 7 escândalos empresariais que marcaram 2017**. Disponível em: < <https://exame.abril.com.br/negocios/7-escandalos-empresariais-que-marcaram-2017/> > Acesso em: 09 de março 2020.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2010.

GIOVANINI, Wagner. **Compliance: excelência na prática** /Wagner Giovanini. 1.^a edição, São Paulo: 2014.

GRAEML, A. R.; PEINADO, J.; IMAY, M. **A importância dos agentes de carga no fluxo logístico internacional: um estudo com exportadores do setor madeireiro**. GEPROS. Gestão da Produção, Operações e Sistemas, Ano 7, nº 4, out-dez/2012, p. 103-116.

HAIR, Joseph F. et al. **Análise multivariada de dados**. 6. ed. Porto Alegre: Boookman, 2009

LEC: LEGAL ETHIC COMPLIANCE. **Os Pilares do Programa de Compliance**. Disponível em: < <https://lec.com.br/blog/gratuitos/> > Acesso em: 09 de março 2020.

MINISTÉRIO DA FAZENDA: SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL. **INSTRUÇÃO NORMATIVA N.º 01, DE 06 DE ABRIL DE 2001**.

Patton, M. Q. (2015). **Qualitative Research & Evaluation Methods (4 ed)**. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications.

ROBERT P. (2006). **The Due Diligence Principle Under International Law**. International Community Law Review 8: 81–121, 2006. Koninklijke Brill NV. Printed in the Netherlands.

SILVA, M.R.C & MONTEIRO, A.O., (2019). **Restruturação da Governança Corporativa e de Compliance em uma Situação de Crise: O Caso da Odebrecht S.A**. Revista Gestão e Planejamento, Salvador, v. 20, p. 420-436, jan. /dez. 2019

U.S. House of Representatives. (2002). **The Sarbanes-Oxley Act of 2002. Public Law 107–204 - 107th Congress**. Washington, DC: Government Printing Office.

Xavier *et al* (2017). **Compliance Uma Ferramenta Estratégica Para a Segurança das Informações**. Anais do VI SINGEP – São Paulo – SP – Brasil – 13 e 14/11/2017

Yin, Robert K. (2005). **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. Tradução: Daniel Grassi. 3ªEd. Porto Alegre-RS. Bookman, 2005.