

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E CIÊNCIAS
ECONÔMICAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LEANDRO BORGES ALVES

PERCEPÇÃO DOS COLABORADORES SOBRE O SISTEMA DE CONTROLE
INTERNO NUMA EMPRESA DO SEGMENTO VAREJISTA

GOIÂNIA
2014

Prof. Dr. Orlando Afonso Valle do Amaral
Reitor da Universidade Federal de Goiás

Prof. Dr. Luiz Mello de Almeida Neto
Pró-reitor de Graduação da Universidade Federal de Goiás

Prof. Dr. Moisés Ferreira da Cunha
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Me. Ednei Morais Pereira
Coordenador do curso de Ciências Contábeis

LEANDRO BORGES ALVES

**PERCEPÇÃO DOS COLABORADORES SOBRE O SISTEMA DE
CONTROLE INTERNO NUMA EMPRESA DO SEGMENTO
VAREJISTA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como exigência para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas – FACE da Universidade Federal de Goiás – UFG, sob a orientação do Professor Me. Gilberto Crispim da Silva.

GOIÂNIA
2014

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
GPT/BC/UFG

Alves, Leandro Borges

Percepção dos colaboradores sobre o sistema de controle interno numa empresa do segmento varejista [manuscrito] / Leandro Borges Alves. - 2014.

f.

Orientador: Prof. Gilberto Crispim da Silva.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Goiás, Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas (FACE) , Ciências Contábeis, Goiânia, 2014.

Bibliografia.

Inclui siglas, lista de figuras, lista de tabelas.

1. Controle interno. 2. COSO. 3. Auditoria. I. Crispim da Silva, Gilberto, orient. II. Título.


LEANDRO BORGES ALVES

PERCEPÇÃO DOS COLABORADORES SOBRE O SISTEMA DE CONTROLE
INTERNO NUMA EMPRESA DO SEGMENTO VAREJISTA

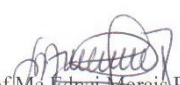
Trabalho de Conclusão de Curso (monografia) submetido e defendido publicamente na Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas (Face) da Universidade Federal de Goiás (UFG) como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, aprovado pela seguinte Comissão Examinadora:



Prof. Me. Gilberto Crispim da Silva
Universidade Federal de Goiás (UFG)



Prof. Ma. Glória L. Teixeira de Castro
Universidade Federal de Goiás (UFG)



Prof. Me. Ednei Moraes Pereira
Universidade Federal de Goiás (UFG)

Goiânia (GO), 04 de dezembro de 2014.

Dedico este trabalho à minha família, minha namorada e meus amigos por todo incentivo e carinho durante a jornada que tornou este estudo possível.

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Me. Gilberto Crispim da Silva, pela dedicação e paciência na orientação desse trabalho, meus sinceros agradecimentos. A todos os professores que contribuíram para a construção da minha base e conhecimento, sendo na vida acadêmica ou não. À minha grande incentivadora e companheira, Vivian Laís Barreto, que nunca me deixou desistir nos momentos mais difíceis. A toda minha família, em especial meus pais, pelo apoio, pelo exemplo e pelo carinho que me deram durante toda essa difícil jornada.

RESUMO

O trabalho consiste em um estudo, cujo objetivo é investigar a percepção dos colaboradores sobre o sistema de controle interno, realizado em uma empresa de grande porte do ramo de comércio varejista de móveis e eletrodomésticos, com sistema integrado de controle interno, com sede em Goiânia-GO, no período de 2011 e 2012, durante os meses julho e agosto/2014. Para isso foi utilizada a pesquisa descritiva com o método de aplicação de questionário fechado, e análise em relatórios administrativos e operacionais, com utilização dos *softwares* SPSS versão 19.0 e *Excel* versão 2013 em análises estatísticas. Chegou-se à conclusão que há pouca aderência, entre o sistema de controle da empresa com as sugestões literárias, que a mesma não utilizou nenhum método específico na sua totalidade, que há fragilidade nos itens "comunicação" e "credibilidade" pelos grupos investigados (operários e gestores), que alguns pontos elencados, pela auditoria externa no tocante a controle interno, são recorrentes e que a empresa utiliza parcialmente as informações geradas pelo sistema de controle interno da empresa.

Palavras-chave: Controle Interno. COSO. Auditoria

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC: Conselho Federal de Contabilidade

COSO: *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission* (Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway)

COCO: *Guidance on Assessing Control* (Orientação sobre Avaliação do Controle)

COBIT: *Control Objectives for Information and Related Technology* (Objetivos de Controle para Informações e Tecnologia Relacionada)

AICPA: *American Institute of Certified Public Accountants* (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados)

SEBRAE: Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

NBC: Normas Brasileiras de Contabilidade

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Princípios Comuns do Controle Interno	22
Quadro 2 Princípios Distintos do Controle Interno	23
Quadro 3: Avaliação do ambiente e procedimentos de controle Resolução 820/97 - CFC.....	29
Quadro 4: Pesquisas anteriores.....	33
Quadro 5: Classificação porte da empresa por número de empregados	36
Quadro 6: Classificação porte da empresa segundo receita operacional bruta (valor de arrecadação) anual.	37
Quadro 7: Confronto entre literatura e os controles internos da empresa analisada.....	42

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Modelo de controlo do COCO.....	25
Figura 2: The COBIT Cube.....	27

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Análise descritiva do ambiente e controle na visão dos operários.....	43
Tabela 2: Análise descritiva do ambiente e controle na visão dos gestores.....	43
Tabela 3: Análise descritiva da avaliação de riscos na visão dos operários	44
Tabela 4: Análise descritiva da avaliação de riscos na visão dos gestores	45
Tabela 5: Análise descritiva das atividades de controle na visão dos operários	46
Tabela 6: Análise descritiva das atividades de controle na visão dos gestores	47
Tabela 7: Análise descritiva das informações e comunicação na visão dosoperários.	48
Tabela 8: Análise descritiva das informações e comunicação na visão dos gestores.....	48
Tabela 9: Análise descritiva das atividades de monitoramento na visão dos operários.	49
Tabela 10: Análise descritiva das atividades de monitoramento na visão dos gestores.	50
Tabela 11: Análise de correlação entre as variáveis “ambiente e controle” e “avaliação de risco”.....	51
Tabela 12: Análise de correlação entre as variáveis “ambiente e controle” e “atividade de controle”.....	52
Tabela 13: Análise de correlação entre as variáveis “ambiente e controle” e “informações e comunicação”.....	53
Tabela 14: Análise de correlação entre as variáveis “ambiente e controle” e “atividades de monitoramento”.....	54
Tabela 15: Análise de correlação entre as variáveis “avaliação de riscos” e “atividades de controle”.....	55
Tabela 16: Análise de correlação entre as variáveis “avaliação de riscos” e “informações e comunicação”.....	56
Tabela 17: Análise de correlação entre as variáveis “avaliação de riscos” e “atividade de monitoramento”.....	57
Tabela 18: Análise de correlação entre as variáveis “atividade de controle” e “informações e comunicação”.....	58
Tabela 19: Análise de correlação entre as variáveis “atividade de controle” e “atividade de monitoramento”.....	59
Tabela 20: Análise de correlação entre variáveis “informações e comunicação” e “atividade de monitoramento”.....	60

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	15
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	16
1.2 OBJETIVOS	16
1.2.1 Geral.....	16
1.2.2 Específicos.....	16
1.3 JUSTIFICATIVA	17
2. REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1 BREVE HISTÓRICO DO CONTROLE INTERNO E SEUS ASPECTOS RELEVANTES.....	19
2.2 CONCEITO DE CONTROLE INTERNO.....	20
2.3 CARACTERÍSTICAS DE UM CONTROLE INTERNO.....	21
2.4 PRINCIPAIS FUNDAMENTOS DO CONTROLE INTERNO.....	22
2.5 MODELOS DE ESTRUTURAS DE CONTROLE INTERNO.....	24
2.5.1 COSO - <i>Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission</i>	24
2.5.2 COCO – <i>Guidance on Assessing Control</i>	25
2.5.3 <i>Turnbull Report</i>	25
2.5.4 <i>King Report</i>	26
2.5.5 COBIT - <i>Control Objectives dor Information and Related Technology</i>	26
2.6 LIMITAÇÕES DO CONTROLE INTERNO	27
2.7 AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	28
2.8 AUDITORIA COMO FORMA DE AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS...	29
2.9 PESQUISAS ANTERIORES	30
3. METODOLOGIA	34
3.1 COLETA DE DADOS	34
3.2 ANÁLISE DE DADOS.....	34
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	36

4.1 DA APRESENTAÇÃO DA EMPRESA ANALISADA.....	36
4.2 DOS CONTROLES INTERNOS EXISTENTES NAS ÁREAS OPERACIONAIS E ADMINISTRATIVAS.....	37
4.2.1 Departamento Financeiro.....	37
4.2.2 Departamento de contabilidade.....	38
4.2.3 Departamento de Tecnologia de Informação.....	39
4.2.4 Departamento de controle patrimonial e prevenção de perdas.....	40
4.2.5 Departamento de Vendas.....	41
4.3 COMPARAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS APLICADOS PELA EMPRESA X EM RELAÇÃO À FUNDAMENTAÇÃO DA LITERATURA (PUBLICAÇÃO).....	42
4.4 APRESENTAÇÃO DA PERCEPÇÃO DOS COLABORADORES A RESPEITO DA ADERÊNCIA DOS CONTROLES INTERNOS APLICADOS NA EMPRESA.....	43
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	61
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	63

1. INTRODUÇÃO

As empresas brasileiras vivem em constante adequação, na gestão de seus ativos, controles operacionais, políticas internas e distribuição logística, em razão da reorganização econômica, política e social ocorrida no mundo nos últimos anos (RESKE FILHO, JACQUES, MARIAN, 2005, p. 01).

Pereira (2004, p.27 e 30) considera que a gestão nas organizações está atrelada à prática de decisões tomadas ao longo do processo operacional para atingir os objetivos amplos e específicos dos proprietários. E que a percepção do ambiente, com as práticas de melhoria do gerenciamento dos recursos disponíveis, informações livres de erros, adoção a processos decisórios adequados suportados por uma política de controles internos, garantirá competitividade mercadológica no atual cenário econômico.

De acordo com Jacques (2011, p.32), esses controles remetem a um conjunto de procedimentos elaborados previamente pelos gestores, objetivando a realização de atividades com a maior eficiência e menor incidência de custos nas empresas.

Dentro deste contexto de controle interno no apoio a tomada de decisão nas empresas, Almeida (2010, p. 01) considera que o aprimoramento dos controles impulsionado pela evolução do sistema capitalista, fez surgir à auditoria como uma ferramenta a mais de controle nas entidades. O autor entende que as empresas eram fechadas e pertenciam a grupos familiares, e com a acirrada concorrência foi necessário investir no desenvolvimento tecnológico e nos controles internos na tentativa de reduzir os custos, para ser mais competitivo no mercado.

Corroborando com Almeida (2010, p.01), Martin, Santos e Dias Filho (2004, p. 08), consideram que para entender os problemas de governança é preciso atenção às características do moderno mundo empresarial. Antes as empresas eram propriedades de pequenos grupos e hoje são difundidas e disseminadas. Além disso, a maior parte das empresas não possui o dono como principal executivo, havendo clara separação entre aqueles que realizam a gestão da empresa e os que detêm o seu capital.

Para Dantas, et al. (2010, p.06), as ferramentas de controle interno permitem ao gestor monitorar todas as atividades executadas na cadeia dos processos operacionais e criar mecanismos de manutenção e prevenção para o cumprimento da missão e realização das metas estabelecidas.

Mattos e Mariano (1999, p.34), enfatizam que os controles fazem com que seja possível a representação fiel das operações de uma organização através da contabilidade e dos

relatórios financeiros por ela produzidos, e que asseguram registros fies das mutações patrimoniais da entidade.

Conforme Lélis e Mario (2009, p.10), o grande desafio da governança moderna é implantar nas empresas um conjunto de controles e incentivos para solucionar de forma integrada os riscos de agenciamento e evitar controles passíveis de contaminações provocadas e involuntárias, bem como aquelas passíveis da operação.

Nesse sentido a pesquisa busca apresentar como são executados e utilizados os controles internos em uma empresa do segmento varejista eletrodomésticos, eletroeletrônicos, móveis, telefonia, informática, entre outros, em Goiânia/GO, através de estudo numa empresa do segmento pesquisado que possui um sistema integrado de controle interno há mais de cinco anos, no que tange as decisões tomadas pela administração geral.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Para Maia, et al. (2005, p.56) a existência de um controle interno satisfatório envolve todos os processos e rotinas operacionais da organização em harmonia com as políticas internas traçadas pela administração, e que é inconcebível não utilizá-lo como apoio às decisões estratégicas e operacionais da entidade, pois sua implantação está vinculada às necessidades de otimização das atividades operacionais, contenção de gastos, resultados econômicos e informações operacionais tempestivos e corretos, entre outros que contribuam ao alcance dos objetivos e das metas estabelecidos.

Nesse sentido, estruturou-se a problemática de pesquisa com o desígnio de responder de qual a percepção dos colaboradores de uma empresa do segmento de varejista sobre o seu sistema de controle interno? E como direcionamento da pesquisa na busca da resposta à problemática ora estruturada, definiu-se como objetivos os a seguir:

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Geral

Identificar a percepção dos colaboradores de uma empresa, do segmento na área de varejista de móveis, eletrodomésticos, eletroeletrônicos, móveis, telefonia e informática sobre o seu sistema controle interno.

1.2.2 Específicos

- Apresentar os controles internos existentes nas áreas operacionais;

- Comparar os controles internos aplicados na empresa com fundamentados das pesquisas bibliográficas;
- Apresentar a percepção dos colaboradores sobre a aderência dos controles internos;
- Demonstrar como empresa adota o modelo COSO, segundo a percepção dos colaboradores operacionais.
- Apresentar a percepção dos colaboradores do sistema de controles internos em relação ao modelo COSO.

1.3 JUSTIFICATIVA

O controle interno é, para as empresas, o principal instrumento viabilizador da gestão, porque fornece subsídios fundamentais para o desenvolvimento, de uma prática de gestão satisfatória. Sua relevância é crescente devido à pressão dos agentes decisórios, que acabam por criar um vetor, cada vez mais gerencial, para a política de controles internos (PEREIRA, 2004 p.38).

O segmento de comércio varejista, de acordo com a Pesquisa Anual do Comércio realizada pelo IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2012, p. 31), prevaleceu perante os demais setores do comércio em 2012. A pesquisa, que no citado ano, contou com 1.613 mil empresas, mostra a posição de destaque do varejo, perante os demais setores do comércio.

O comércio varejista brasileiro, apesar da queda na atividade econômica final de 2008, vem se consolidando nos últimos anos, graças ao avanço do consumo ocorrido pela melhoria, no poder aquisitivo das famílias, aumento do crédito, além de políticas de inclusão social das classes sociais menos favorecidas. (DELLOITE, 2009, p. 03)

Segundo a análise setorial “O varejo no novo cenário econômico” da *Delloite Touche Tohmatsu* (2009, p. 03), tanto a profissionalização do setor varejista, quanto o acompanhamento das novidades globais, por parte das empresas brasileiras, aliando ao fato do setor ter representado uma saída brasileira, para a crise mundial, impulsionou positivamente os resultados deste, bem como seu crescimento. A adoção ao comércio eletrônico, seguindo um novo conceito mundial, também contribui para a consolidação do seguimento no cenário brasileiro.

Para Faleiros (2009, p. 159) existem ainda outros fatores que colocaram o varejo em posição de destaque no Brasil. Primeiramente, por ser um setor de grande absorção de mão de obra, inclusive da menos qualificada. Depois, pelo setor conseguir transitar do cenário da

década 90 de composição mais pulverizada para grupos mais estruturados de varejo, com maior diversificação e acirramento da concorrência. E, por fim, pela capacidade que o setor possui de gerar um canal direto entre produção e consumo, altamente suscetível à variação da demanda e preferência dos consumidores. O autor ainda comenta o impacto que esse setor tem na indústria, sendo seu volume de vendas um dos indicadores do consumo, fazendo parte do planejamento de sua produção e até mesmo de decisão de novos investimentos, além de sua influência no mercado financeiro como indicador de movimento de crédito ao consumidor.

Assim a pesquisa buscou evidenciar a percepção dos colaboradores sobre os controles internos em uma empresa de grande porte com mais de 50 anos atuação em posição de destaque no setor de comércio varejista.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 BREVE HISTÓRICO DO CONTROLE INTERNO E SEUS ASPECTOS RELEVANTES

Para Migliavacca (2002, 28) controle é uma palavra originada no ano de 1600, definida como um plano de organização de métodos e procedimentos, praticados em uma empresa, com o objetivo de proteger os ativos da organização, e promover a eficiência e eficácia no processo operacional da empresa.

Segundo Farias, Luca e Machado (2009, p. 57), o termo controle, proveniente do latim, evoluiu para uma visão pós-moderna, que usa a tecnologia e conceitos oriundos da teoria geral da administração, sendo concebido atualmente como sistema de controle, introduzido nas pesquisas acadêmicas, e no mundo dos negócios, caracterizado como ferramenta de controle gerencial.

Para entender o desenvolvimento da ideia de controle interno, é preciso compreender que durante metade do século passado, a percepção do controle ocorria por meio do caixa, sendo que sua centralização gerava a sensação de efetividade dos controles. Com o passar dos anos isso foi dando lugar às informações gerenciais, ao uso das demonstrações financeiras e de indicadores de performance (FARIAS, LUCA, MACHADO, 2009, p. 57).

Caetano (2010, p. 26) considera que as primeiras definições de controle interno, foram desenvolvidas em 1934 pela *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, nos Estados Unidos, para colaborar com a SEC na preparação do *Securities Exchange Act*. Segundo o autor esses conceitos foram componentes chaves para a definição das práticas estabelecidas de auditoria financeira nos Estados Unidos por muitos anos.

Silva, Rocha e Melo (2011, p. 127), o controle das empresas e seu gerenciamento são os aspectos que foram introduzidos na literatura através de alguns trabalhos iniciais de grande importância, entre eles:

- Brodbeck, Rigoni e Canepa (2007) “Orientação do alinhamento estratégico entre negócio e tecnologia de informação: Uma análise do nível de maturidade do alinhamento estratégico entre negócio e tecnologia de informação”;
- Silva e Lima (2007) “Influência da forma de apresentação sobre o processo decisório de usuários de informações financeiras”;
- Glover e Maze (1937) “*Managerial control*”.
- Pontos relevantes

- ✓ Beuren, Dallabon e Dani (2011, p. 45), afirmam que a expansão dos negócios, abertura de capital e ampliação dos mercados levam as empresas a estruturar seu ambiente interno. Seja na criação de normas e procedimentos para amenizar riscos, fomentar controle e ajustar novas práticas de gestão, entre outras;
- ✓ Dantas, et al. (2010, p. 04), destacam que intensificar e investir em controles internos eficientes e eficazes, conduzem a organização ao alcance de governança e evita discussões sobre escândalos financeiros, como foram relatados os casos das empresas *Enron*, *WorldCom*, *Parmalat*, entre outros;
- ✓ Attie (2010, p.151) evidencia a importância do controle interno quando a descentralização e diversificação das atividades operacionais, na condução ao alcance das metas e objetivos estabelecidos.

2.2 CONCEITO DE CONTROLE INTERNO

Attie (2010, p.46) afirma que o controle interno é função necessária para todo tipo de departamento, da entidade sendo cada procedimento correspondente a uma parte dos controles internos.

Almeida (2010, p.42), define: os controles internos como um grupo de procedimentos, métodos ou rotinas com a finalidade de proteger os ativos, promover informações confiáveis, e auxiliar a gestão da empresa na tomada de decisão na condução ordenada dos negócios.

Vale salientar que o autor ora citado, Almeida (2010, p.42), tem entendimento que se harmoniza ao conceito de controle interno ao do Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), assim vejamos:

[...] “O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração”.

O controle interno pode ser visto, como um processo desenhado pelo diretor executivo da empresa, diretoria financeira e efetuado pelo conselho de administração para fornecer segurança razoável em relação à confiabilidade dos relatórios financeiros e à elaboração das demonstrações financeiras para fins externos de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos. (ASHBAUGH-SKAIFE, et. al, 2008, p. 220)

Nesse contexto, por definição, um bom controle interno deve resultar em informações financeiras mais confiáveis. Os controles internos destinam à prevenção e a

detecção de erros ou de fraude, que poderia resultar em distorção das demonstrações financeiras. No entanto, não há evidência empírica limitada na literatura existente, sobre a relação entre a qualidade do controle interno e a qualidade da contabilidade informação. (DOYLE, GE, VAY, 2007, p. 1144)

Para os autores Attie (2010 p. 155) e Mattos e Mariano (1999, p.35.), são como objetivos do controle interno:

- A salvaguarda dos interesses da empresa;
- A precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros;
- O estímulo à eficiência operacional;
- A aderência às políticas existentes.

Assim, o controle interno se apresenta no contexto gerencial como uma das principais ferramentas na gestão do patrimônio, haja vista que sua aplicação contribuirá para obtenção de dados contábeis confiáveis, bem como papel importante na parceria com a auditoria. Pois promove ao auditor produzir diagnósticos mais precisos e levar as demonstrações contábeis aos padrões profissionais, uma vez que determina a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos a serem executados para colher as evidências necessárias para firmar seu parecer. (DA SILVA, et al., 1997, p. 50)

Já Dantas, et al. (2010, p. 06), afirmam que é possível inferir no controle interno atribuições que auxiliem a organização a alcançar suas metas de desempenho e lucratividade, assegurar confiabilidade nos relatórios financeiros e garantir à empresa o cumprimento de leis e regulamentos.

Ferreira (2008, p. 96), além de corroborar com Dantas, et al. (2010, p. 06), considera que um sistema de controles internos que funcione adequadamente reduzirá acentuadamente a ocorrência de erros e fraudes, além de permitir a descoberta dos que venham a ser cometidos.

2.3 CARACTERÍSTICAS DE UM CONTROLE INTERNO

Attie (2010, p. 152) afirma que o sistema de controle interno inclui controles peculiares à contabilidade e à administração. Os controles contábeis compreendem o plano da organização e todos os métodos e procedimentos estão diretamente relacionados, principalmente em salvaguardar o patrimônio e garantir a fidedignidade dos registros contábeis. Para isto, algumas características são fundamentais na composição do sistema de controle interno na empresa, a saber:

- ✓ Plano de organização que proporcione apropriada segregação de funções entre execução e custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização;

- ✓ Sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas;
- ✓ Observação de práticas salutaras no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização;
- ✓ Pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para a execução de suas atribuições.

2.4 PRINCIPAIS FUNDAMENTOS DO CONTROLE INTERNO

Para Almeida (2010, p. 15 e 43), Mattos e Mariano (1999, p.36), a administração é responsável pela criação, implementação e manutenção da aplicação dos controles internos nas empresas, bem como pela adaptação e modificação às novas circunstâncias, e para isto é fundamental a existência de determinados princípios fundamentais. O quadro 1 a seguir demonstra esses princípios destacados pelo autor:

Quadro 1. Princípios Comuns do Controle Interno

Almeida (2010, p. 15 e 43)	Mattos e Mariano (1999, p.36)
<p style="text-align: center;">Responsabilidade</p> <p>As atribuições dos funcionários devem estar claramente definidas e limitadas, de preferência de maneira formal, através de manuais internos. Tais princípios ajudam para que todos os procedimentos de controle sejam executados, proporciona detecção de erros e irregularidades e torna possível apurar as responsabilidades por eventuais omissões nos processos da empresa.</p>	<p style="text-align: center;">Plano organizacional</p> <p>É representado pelo organograma e pelos manuais de procedimento. O Plano Organizacional deve contemplar uma adequada independência entre os diversos departamentos, seções e funcionários e definir claramente os diversos níveis da autoridade e responsabilidade.</p>
<p style="text-align: center;">Rotinas internas</p> <p>Definição de todas as rotinas da empresa em um manual organizacional. As rotinas devem compreender formulários internos e externos, instruções para preenchimento desses formulários, evidência das execuções dos procedimentos de controle e procedimentos internos de todos os setores da empresa.</p>	
<p style="text-align: center;">Custos do controle x benefícios</p> <p>Os benefícios do controle interno devem sempre ser maiores que os custos por ele gerados.</p>	<p style="text-align: center;">Custos do controle x benefícios</p> <p>Se o custo do controle do ativo for maior do que o benefício oriundo desse controle é certo que não deve ser implantado.</p>
<p style="text-align: center;">Segregação de funções</p> <p>Consiste em assegurar que as mesmas pessoas que tenham acesso aos registros contábeis tenham acesso aos ativos da empresa.</p>	<p style="text-align: center;">Segregação de funções</p> <p>Ninguém pode ter o controle total de uma transação; uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e registros contábeis; ninguém deverá ser responsável por uma guarda múltipla de ativos.</p>
<p style="text-align: center;">Acesso aos ativos</p> <p>Os funcionários devem ter acesso limitado aos ativos e a empresa deve ter controles físicos sobre eles.</p>	

Fonte: adaptado Almeida (2010, p. 15 e 43) e Mattos e Mariano (1999, p. 36).

Para os princípios comuns, nota-se que os autores concordam que os pilares de um sistema de controle interno devem conter: plano organizacional que atribua aos funcionários responsabilidade e suas rotinas internas; cultura organizacional de que custos dos controles devem ser sempre menores que os benefícios de sua adoção; e adoção da segregação de funções com a restrição de acesso aos ativos da empresa.

Quadro 2 Princípios Distintos do Controle Interno

Almeida (2010, p. 15 e 43)	Mattos e Mariano (1999, p.36)
<p>Confronto dos ativos com os registros</p> <p>Criação de procedimentos que possibilitem, de forma periódica, o confronto dos ativos, sob a responsabilidade de alguns funcionários, com os registros da contabilidade.</p>	<p>Validade</p> <p>Os registros devem ser validos, ou seja, tudo que está registrado deve existir efetivamente. Para tal devem ser usadas todas as provas disponíveis para obter a comprovação da validade.</p>
<p>Amarrações do sistema</p> <p>Este princípio deve assegurar que sejam registradas apenas informações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência.</p>	<p>Autorização</p> <p>Todas as transações devem estar autorizadas e todas as pessoas componentes da organização devem ter conhecimento de quem tem competência para autorizar uma determinada transação.</p>
	<p>Perfeição</p> <p>O controle interno deve oferecer também garantias de que tudo o que ocorreu está registrado.</p>
<p>Auditoria interna</p> <p>Verificação periódica dos sistemas de controle interno por auditoria interna, a fim de identificar se os controles estão sendo devidamente utilizados ou, ainda, devem ser adaptados a novas circunstâncias.</p>	<p>Tempestividade</p> <p>As transações devem ser registradas tempestivamente e o controle interno deve fornecer informações no momento adequado.</p>
	<p>Avaliação</p> <p>O Controle interno deve permitir que todas as transações, bem como os respectivos registros, sejam permanentemente avaliados, ou seja, verificando se está correto e adequado à empresa, entre outros aspectos.</p>

Fonte: adaptado Almeida (2010. p. 15 e 43) e Mattos e Mariano (1999, p. 36).

Para os fundamentos distintos, cada autor apresenta os pontos que consideram primordiais, porém quando analisados, observa-se que não são discordantes, mas apresentam elementos que se completam. Dessa forma, enquanto Almeida (2010. p. 15 e 43) considera importante a utilização de instrumentos, que periodicamente confira os registros realizados

(inventários), Mattos e Mariano (1999, p. 36) admitem que os registros, devem sempre estar cercados de fatos, que garantam que os eventos registrados, de fato, existem.

2.5 MODELOS DE ESTRUTURAS DE CONTROLE INTERNO

Há cinco modelos de estruturas de controle interno no mercado desde COSO, COCO, *Turnbull Report*, *King Report* e COBIT que foram vislumbradas na revisão da literatura, a saber:

2.5.1 COSO - *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission*

O Comitê das Organizações Patrocinadoras (EUA) desenvolveu em 1992 o modelo de estrutura de controle interno utilizado para medir a eficiência dos controles internos. A estrutura estabelecida pelo comitê, foi desenhada para promover a segurança das informações produzidas, eficiência e eficácia operacional, confiabilidade nos relatórios financeiros e conformidade com as leis e normas aplicáveis. (FARIAS, DE LUCA, MACHADO, 2009, p. 62).

A estrutura de controle interno, concebida pelo COSO, segundo Maia, et. al. (2005, p. 57), está dividida em cinco componentes interdependentes, a saber:

- I. **Ambiente de controle:** compreende o universo onde os demais elementos existem e inclui conceitos de conduta, atitude, consciência, competência e estilo originados da conduta da própria administração;
- II. **Avaliação de riscos:** corresponde a análise e mensuração dos principais riscos relevantes para a relação dos negócios. Nesse ponto cada risco operacional capaz de prejudicar o objetivo é identificado e priorizado;
- III. **Atividades de controle:** equivalem às políticas, processos e práticas adotadas, visando atenuar os riscos identificados na avaliação;
- IV. **Informação e comunicação:** trata-se dos canais de comunicação entre a administração e os funcionários dos níveis operacionais que servirão como ferramenta para que os diretores encaminhem como os processos devem ser realizados e funcionários reportem os resultados obtidos e dificuldades encontradas.
- V. **Monitoramento:** compreende a fase de avaliação da eficácia dos controles internos através de supervisão e acompanhamento dos processos de maneira contínua e periódica.

Os autores consideram ainda que a estrutura é a mais reconhecida por simplificar a tarefa do administrador na gestão dos controles internos, definindo objetivos a serem

alcançados e componentes que representam o que é importante para alcançá-los. Além disso, salientam que a própria Lei *Sarbanes-Oxley* recomenda sua adoção.

2.5.2 COCO – *Guidance on Assessing Control*

A metodologia desenvolvida em junho de 1997 pelo *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA), segundo Barbosa, Puglises e Specchio (1999, p.128), visa auxiliar à alta administração das organizações a implementar e avaliar um ambiente de controle, de maneira a alcançar seus objetivos operacionais e estratégicos. Já para Maia, et al. (2005, p.59) se diferencia do COSO ao focar os controles internos nos valores comportamentais existentes nas organizações. Conforme Farias, De Luca, Machado (2009, p.62), a metodologia do COCO se atenta para quatro aspectos fundamentais:

- **Propósito:** planejamento estratégico e operacional;
- **Comprometimento:** clima favorável para o bom desenvolvimento das pessoas;
- **Competência:** aquisição e disseminação de conhecimentos e sua aplicação nas atividades de controle;
- **Monitoramento e Aprendizagem:** acompanhamento das mudanças, performance e avaliação contínua e periódica da efetividade dos controles internos.



Figura 1: Modelo de controle do COCO

Fonte: Barbosa, Puglises e Specchio (1999, p.128)

2.5.3 *Turnbull Report*

Trata-se de um código combinado de governança com foco em análise de risco, criado em 1999 pelo ICAE - *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (Instituto de Contabilistas Certificados da Inglaterra). Tem como base os elementos aplicados no relatório COSO (MAIA, et al.,2005, p. 59)

Seus relatórios, segundo Farias, De Luca, Machado (2009, p. 64) são estruturados com informações voltadas para aspectos políticos, processos, atividades, comportamentos e outros aspectos que tem por objetivo facilitar a eficácia e eficiência nas operações, minimizando os riscos e salvaguardando os ativos, como também garantir a qualidade dos relatórios de uso interno e externo e assegurando o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis. Baliza-se em quatro pontos o código, a seguir:

- Avaliação de risco (Risk assessment);
- Atividades de ambiente de controle (Control environment and control activities)
- Informação e comunicação (Information and communication)
- Monitoramento (Monitoring)

2.5.4 King Report

O King Report expedido pelo Comitê de Governança Cooperativa da África do Sul (*King Committee on Corporate Governance*) (Deloitte Touche Tohmatsu, 2001) foi desenvolvido com o objetivo de estabelecer altos padrões de governança corporativa na África do Sul, não somente em aspectos financeiros e reguladores, como também direcionado para as questões sociais, éticas e ambientais. (FARIAS, DE LUCA, MACHADO, 2009, p. 71).

Para esses os autores, o relatório king destaca que para os acionistas obter ganhos existem mais de um caminho a ser considerado e analisado, a saber:

- Desenvolvimento econômico;
- Aspectos de meio ambiente; e
- Aspectos sociais das atividades da companhia.

Assim os gestores têm ainda de definir um nível de risco desejável para a companhia prevendo o crescimento das oportunidades para a empresa e acionistas.

2.5.5 COBIT - Control Objectives dor Information and Related Technology

Foi desenvolvido pelo instituto norte-americano ISACA (*Information System Audit and Control Foundation*), especializado em aprimoramento da governança corporativa em ambientes de informática, em 1996. O ISACA entende tratar-se de um sistema de controle interno voltado para a gestão dos negócios corporativos que superam as atribuições de controles contábeis e administrativos. O sistema COBIT considera as bases conceituais da metodologia do COSO, aplicando-a para a área de tecnologia da informação (TI), permitindo as técnicas de segurança, acompanhamento das práticas de controle, sustentações de

governança e avaliação no alinhamento dos negócios para a maximização dos benefícios aos processos de TI com responsabilidade, controlados e medidas de desempenho.

Assim, os autores ressaltam que o COBIT tem como foco intercalar a área de TI e a área de negócios, sendo, porém, uma ferramenta voltada exclusivamente para sistemas de informação.

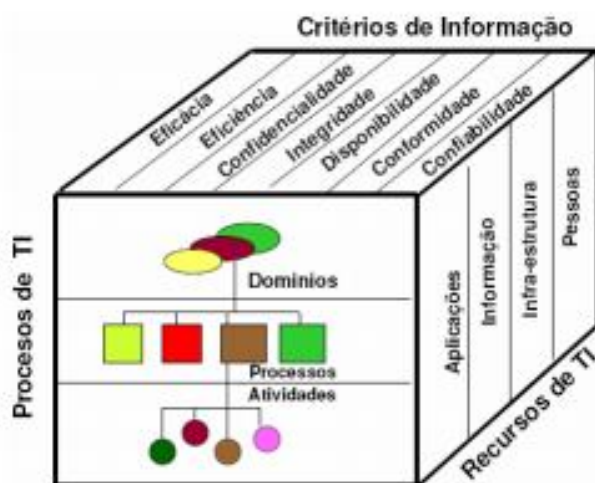


Figura 2: The COBIT Cube

Fonte: Cubit, 2006

2.6 LIMITAÇÕES DO CONTROLE INTERNO

Dantas, et al. (2010), considera que o controle interno oferece uma garantia razoável, não absoluta, e que embora sua eficácia ajude as entidades não pode ser confundido como livre de erros, apesar da grande importância dos controles internos para salvaguardar os ativos.

O “Controle Interno - Estrutura Integrada” COSO (2013, p. 12), assume que alguns fatores podem limitar que a administração tenha segurança absoluta da realização dos objetivos da entidade. Segundo o documento, os seguintes fatores podem comprometer a avaliação dos riscos:

- Adequação dos objetivos estabelecidos como condição prévia do controle;
- Julgamento humano pode ser falho ou tendencioso na tomada de decisões;
- Falhas causadas por erro humano;
- Capacidade da organização de sobrepassar o controle interno;
- Conluio entre partes da organização;
- Eventos externos.

Assim, as limitações elencadas pelo COSO em sua estrutura, referem-se basicamente ao fator humano na condução do controle interno, bem como aos conflitos de agência que podem ocorrer. Além disso, deixa em foco da limitação do gerenciamento de riscos e controle interno a atuação da administração na execução dos controles e possibilidade de fraudes dentro da entidade.

Almeida (2010, p. 50) destaca que as principais falhas no controle interno das empresas são o conluio dos funcionários para apropriação de bens da empresa, má instrução dos funcionários sobre as normas internas, negligência na execução de tarefas diárias.

A existência de tais limitações faz com que independentemente da empresa apresentar um bom controle interno, os auditores devem realizar os procedimentos mínimos de auditoria para atestar a confiabilidade das informações prestadas nas demonstrações financeiras.

2.7 AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Almeida (2010, p.53) considera que a avaliação do controle interno compreende:

- Determinar os erros ou irregularidades que poderiam acontecer;
- Verificar se o sistema atual de controles detectaria de imediato esses erros ou irregularidades;
- Analisar as fraquezas ou ausência de controles;
- Emitir relatório dando sugestões de aprimoramento do controle interno.

Para Attie (2010, p.244), os sistemas de controle interno devem ser avaliados no que tange as suas informações geradas periodicamente, para garantir fidedignidade dos fatos ocorridos. Assim o avaliador deve levantar o sistema contábil e de controle interno, avaliar o grau de confiabilidade e baseado neste, estabelecer natureza, oportunidade e a extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria. Assim, o auditor, após conhecer o controle interno, deve adotar posição crítica e independente sobre o mesmo, para que então possa estabelecer e recomendar um sistema mais ágil, econômico e funcional.

Sobre a atuação do auditor enquanto avaliador do sistema de controle interno, Antunes (1998, p. 74) entende que este deve compreender o funcionamento dos sistemas de contabilidade e controle na amplitude de conseguir realizar um bom planejamento de auditoria, além disso, sendo que o interesse deve estar voltado para políticas e procedimentos que sejam relevantes para a emissão do seu parecer sobre as demonstrações contábeis.

Nesse sentido, trata a NBC T-11 aprovada pela Resolução 820/97 do CFC (Conselho Federal de Contabilidade) que a avaliação do sistema contábil e de controles internos pelo

auditor deve considerar o ambiente e controle existente na entidade e os procedimentos de controle adotados pela administração, conforme quadro 3.

Quadro 3: Avaliação do ambiente e procedimentos de controle Resolução 820/97 - CFC

Avaliação do ambiente de controle existente:	Avaliação dos procedimentos de controle:
a) a definição de funções de toda a administração; b) o processo decisório adotado na entidade; c) a estrutura organizacional da entidade e os métodos de delegação de autoridade e responsabilidade; d) as políticas de pessoal e a segregação de funções; e e) o sistema de controle da administração, incluindo as atribuições da auditoria interna, se existente.	a) as normas para a elaboração de demonstrações contábeis e quaisquer outros informes contábeis e administrativos, para fins internos ou externos; b) a elaboração, a revisão e a aprovação de conciliações de contas; c) a sistemática revisão da exatidão aritmética dos registros; d) a adoção de sistemas de informação computadorizados e os controles adotados na sua implantação, alteração, acesso a arquivos e geração de relatórios; e) os controles adotados sobre as contas que registram as principais transações da entidade; f) o sistema de aprovação e a guarda de documentos; g) a comparação de dados internos com fontes externas de informação; h) os procedimentos de inspeções físicas periódicas em ativos da entidade; i) a limitação do acesso físico a ativos e registros; e j) a comparação dos dados realizados com os dados projetados i) a limitação do acesso físico a ativos e registros; e j) a comparação dos dados realizados com os dados projetados

Fonte: Adaptado NBC T 11 – Resolução 820/97 CFC

2.8 AUDITORIA COMO FORMA DE AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

A auditoria tem como foco principal a emissão de uma opinião, por parte do auditor sobre os aspectos patrimoniais de uma entidade. Segundo Attie (2010, p. 11), é o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade da totalidade das demonstrações preparadas pela companhia auditada. Este exame utiliza critérios e procedimentos que lhe traduzem provas que assegurem a efetividade dos valores apresentados nas demonstrações contábeis, além de se certificar que não existam valores ou fatos não considerados nas demonstrações contábeis que sejam necessários ao seu bom entendimento.

Assim, para atestar se as demonstrações estão em conformidade com a realidade patrimonial da empresa, o auditor se vale de testes para assegurar que as demonstrações estejam apresentadas, em todos os seus aspectos relevantes, conforme a realidade patrimonial da organização.

Almeida (2010, p. 52) considera que as avaliações aplicadas aos sistemas de controle interno são determinantes na identificação de possíveis equívocos que podem contribuir negativamente nas informações geradas, e conseqüentemente, decisões indesejadas.

[...] “A avaliação do controle interno compreende: determinar os erros ou irregularidades que poderiam acontecer; verificar se o sistema atual de controles detectaria de imediato esses erros e irregularidades; analisar as fraquezas ou falta de controle, que possibilitam a existência de erros ou irregularidades, a fim de determinar natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria; emitir relatório-comentário dando sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno da empresa”.

Assim a avaliação do controle interno é a principal ferramenta inicial de que dispõe o auditor para verificar a profundidade dos testes a serem feitos, bem como mensurar o nível de certeza em que se encontram os controles internos existentes.

2.9 PESQUISAS ANTERIORES

Maia, et al. (2005, p. 54-70) pesquisaram a “Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa”, na empresa GE Brasil, através de análise nos relatórios de auditoria externa, e questionário enviado a diversos setores da empresa. A metodologia aplicada foi o modelo COSO, por similaridade com o sistema existente na empresa. Chegou-se ao resultado que a empresa tem um padrão de conduta ética, possui processos para identificar e analisar os riscos internos e externos de suas operações têm procedimentos e práticas, que asseguram que os objetivos operacionais sejam alcançados, existe a comunicação entre a administração, e os funcionários e efetua-se monitoramento da qualidade dos controles internos e desenhos dos processos operacionais. Na análise dos pontos de auditoria externa, comparando os pontos antes e depois da implantação do sistema de controle interno, verificou-se queda dos pontos de auditoria em 50%. Os autores concluíram a pesquisa, afirmando que a implementação de um modelo de controle interno satisfatório, contribui para um nível de excelência corporativa.

Com o objetivo de evidenciar o “poder dos controles internos nas organizações”, Sulaiman (2007, p. 101 - 115) pesquisou “*The Internal Control Procedures of Mosques in Malaysia*”, tradução livre, “os procedimentos de controles interno nas mesquitas da Malasia”, em relação ao recebimento da renda e à distribuição dos fundos nas mesquitas estaduais na

Malásia Ocidental. A problemática desse estudo balizou-se em, “as mesquitas estaduais na Malásia Ocidental têm sistemas adequados de controle interno no recebimento de renda e desembolso de fundos”? A coleta de dados foi realizada através de entrevistas e aplicação de questionários, chegando-se ao resultado que as mesquitas estaduais de Malásia ocidental, têm um sistema de controle interno forte para o recebimento da renda, e a distribuição dos fundos. O estudo revela também que as atividades do controle básico, tais como a divisão das tarefas, o cadastramento de transações financeiras, e a autorização de atividades particulares são realizadas satisfatoriamente pelas mesquitas.

Dantas, et al. (2010, p. 03 - 19), avaliou o custo-benefício dos sistemas de controles internos com base na literatura e método COSO, com o objetivo de apresentar um método que pudesse possibilitar a avaliação dos custos, em detrimento dos benefícios dos sistemas de controles internos, através dos preceitos de gerenciamento de riscos e de controle interno. A pesquisa concluiu que a adoção ao sistema de controle interno, modelo COSO, possibilita o fortalecimento dos controles relacionados aos riscos relevantes, direcionamento para atividades que mais agregam valor, diminuição do desperdício e melhora do ambiente de controle.

Para *Emanuel, Hermes e Hooghiemstra* (2010, p. 01 - 28), através da pesquisa “*The Impact of National Culture and Institutional Environment on Internal Control Disclosures*”, tradução livre, “O Impacto da cultura nacional e institucional no ambiente sobre as divulgações do controle interno”, realizada nos relatórios de 815 empresas, de 25 países, no período de 2005 a 2007, com o objetivo de analisar a quantidade de informações sobre o controle interno que as empresas divulgam em seus relatórios anuais. Os resultados mostraram que a cultura e o ambiente institucional explicam as variações entre os países nas informações divulgadas. Além disso, evidenciou que a forte proteção dos investidores é positiva quando associada à qualidade dos relatórios financeiros, bem como vem sendo abordado pelas empresas em relação ao nível de *disclosure* das atividades de controles internos.

Beuren, Dallabona e Dani (2011, p. 44-65) pesquisaram 47 empresas do setor de materiais básicos listadas na BM&FBOVESPA, no que tange ao *disclosure* de informações sobre gestão de riscos e controle interno nessas empresas. O método utilizado foi semelhante aos da pesquisa desenvolvida por *Emanuel, Hermes e Hooghiemstra* (2010, p. 01 - 28), a evidenciação de “riscos” nas notas explicativas. Os resultados indicaram que os itens de maior divulgação foram: risco de mercado, risco de crédito, relatório financeiro, informações

adicionais sobre riscos, risco estratégico e operacional e medidas de controle de riscos. Já os menos evidenciados foram os itens de controles internos.

Silva, Rocha e Melo (2011, p. 125-144) pesquisaram a prática de controle interno em 112 empresas de serviços contábeis sediadas em Belo Horizonte/MG, com o objetivo de analisar o desempenho dessas empresas com base no modelo de Kaplan e Cooper (1998, p.23). Os resultados permitiram identificar o nível de integração entre as áreas, qualidade dos dados, emissão de relatórios, constatando o grau de utilização de controle interno e sistemas integrados.

Ge e Mcvay (2005, p. 137-158) no trabalho “*The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after the Sarbanes-Oxley Act*” avaliaram 261 empresas que divulgaram pelo menos uma fraqueza material, nos controles internos em seus arquivos junto à SEC, após a data de vigência de Lei Sarbanes-Oxley de 2002. Com base nisso, tem se mostrado, que os controles apontados reuniam medidas insuficientes para o controle contábil. Foi constatado na análise estatística, que a divulgação de uma fraqueza está positivamente relacionada com complexidade dos negócios, e negativamente associados ao tamanho da empresa e a rentabilidade da empresa.

Doyle, Ge e Mcvay (2007, p. 1141-1170) no estudo “*Accruals Quality and Internal Control over Financial Reporting*” (avaliação a qualidade dos controles internos), de 705 empresas que divulgaram pelo menos uma fraqueza material, de agosto de 2002 a novembro de 2005, para descobrir se os pontos fracos apresentados, tinham relação com acréscimos mal estimados, que não são realizados como fluxo de caixa. Os resultados indicam que as fraquezas explicitadas, elas têm ligação com estimativas e provisões mal elaboradas ou consolidadas dentro das organizações.

Quadro 4: Pesquisas anteriores

Autores	Tema	Objetivos	Resultados
Maia, Silva, et al. (2005, p. 54-70).	Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa.	Verificar se a adoção a estrutura de controle interno (COSO) leva a excelência corporativa.	Os resultados apontaram queda no número de pontos de auditoria, concluindo-se que a adoção de um sistema de controle interno contribui para excelência corporativa.
Sulaiman (2007, p. 101 - 115).	<i>The Internal Control Procedures of Mosques in Malaysia.</i>	Constatar se as mesquitas da Malásia possuem adequados sistemas de controle interno.	Inferiu-se dos resultados que os controles das mesquitas da Malásia são realizados de forma satisfatória.
Dantas, et al. (2010, p. 03 - 19).	Custo-benefício do controle: proposta de um método para avaliação, com base no COSO.	Apresentar um método para avaliação dos custos em detrimento dos benefícios dos sistemas de controles internos através dos preceitos de gerenciamento de riscos e de controle interno.	Adoção à estrutura COSO possibilita o fortalecimento dos controles relacionados aos riscos relevantes e atividades que mais agregam valor.
Emanuels, Hermes e Hooghiemstra (2010, p. 01 - 28).	<i>The Impact of National Culture and Institutional Environment on Internal Control Disclosures.</i>	Analisar a quantidade de informações sobre o controle interno que as empresas divulgam em seus relatórios anuais.	A cultura e o ambiente institucional explicam as variações entre os países nas informações divulgadas.
Beuren, Dallabona e Dani (2011, p. 44-65).	<i>Disclosure</i> de informações sobre gestão de riscos e controle interno, pelas empresas listadas na BM&Bovespa	Avaliar o <i>disclosure</i> de informações sobre gestão de riscos e controle interno em 47 empresas do setor de materiais da BM&F BOVESPA.	Itens de mais divulgados: risco de mercado, risco de crédito, relatório financeiro, informações adicionais sobre riscos, risco estratégico e operacional e medidas de controle de riscos.
Silva, Rocha e Melo (2011, p. 125-144).	Sistema de Gerenciamento e Controle Interno: uma Análise dos Escritórios de Contabilidade de Belo Horizonte/MG e Região Metropolitana a partir da Taxonomia de Kaplan e Cooper	Analisar o desempenho de 112 empresas contábeis com base no modelo de Kaplan e Cooper (1998, p.23).	Os resultados permitiram identificar o nível de integração entre as áreas, qualidade dos dados, emissão de relatórios, constatando o grau de utilização de controle interno e sistemas integrados.
Ge e Vay (2005, p. 137-158).	<i>The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after the Sarbanes-Oxley Act</i>	Avaliar 261 empresas que divulgaram pelo menos uma fraqueza material nos controles internos em seus arquivos junto à SEC, após a data de vigência de Lei Sarbanes-Oxley de 2002	Constatou-se na análise estatística que a divulgação de uma fraqueza está positivamente relacionada com complexidade dos negócios, e negativamente com associados ao tamanho da empresa e a rentabilidade da empresa.
Doyle, Ge e Vay (2007, p. 1141-1170).	<i>Accruals Quality and Internal Control over Financial Reporting</i>	Analisar 705 empresas que divulgaram pelo menos uma fraqueza material para descobrir se os pontos fracos apresentados tinham relação com acréscimos mal estimados não realizados no fluxo de caixa	Os resultados indicam que as fraquezas explicitadas estão tem ligação com estimativas e provisões mal elaboradas ou consolidadas dentro das organizações.

Fonte: própria do autor

3. METODOLOGIA

Esta pesquisa contempla um estudo, com a finalidade de conhecer com profundidade o processo de controle interno, do ciclo operacional e administrativo, em uma empresa, e do segmento varejista sediada em Goiânia/GO.

A acessibilidade às práticas executadas, de controle interno, o acesso aos dados operacionais e relatórios administrativos, o livre acesso aos departamentos da empresa com possibilidades de aplicação de questionários aos operários e gestores, bem como sua história de sucesso e empreendedorismo em um segmento tão concorrido, foram os motivos da escolha dessa empresa, para pesquisa de campo.

A pesquisa foi desenvolvida na empresa durante o período julho a outubro de 2014, onde foi analisado do ciclo operacional, do período de 2011 a 2013, através de consultas em dados administrativos, financeiros, contábeis, operacionais e outros relatórios impressos e eletrônicos, além de visitas aos principais departamentos da empresa, entre eles, contabilidade, controladoria e gestão de negócios, financeiro, RH, TI e auditoria interna.

A pesquisa documental foi realizada na empresa a fim de identificar possíveis falhas nos controles, que possam levar a empresa a enfrentar problemas maiores referentes à deficiência no sistema operacional. Já a pesquisa bibliográfica foi feita em livros, manuais de orientação, teses e dissertações que contenham informações sobre o assunto.

3.1 COLETA DE DADOS

A coleta de dados foi realizada através das análises em documentos (relatórios administrativos e operacionais), e aplicação de 43 questionários aos funcionários da administração, da operação e da gestão (gerência e supervisão) da empresa, com o propósito de identificar o sentimento dos mesmos sobre o controle interno da organização nas diferentes zonas hierárquicas, uma vez que são eles que produzem as informações e tomam decisões, conforme seus níveis de responsabilidades.

3.2 ANÁLISE DE DADOS

A pesquisa propôs-se a levantar através dos questionários, aplicados à percepção que os colaboradores possuem a respeito dos controles internos da empresa, bem como relacionar os resultados dos questionários aplicados com os pontos de auditoria, relacionados ao controle interno, levantados nos anos de 2011 e 2012. Os pontos de auditoria foram analisados em conjunto com os questionários aplicados.

Utilizados nesta pesquisa, que foram analisados em conjunto com os questionários, referem-se aos exames da auditoria externa que examina as demonstrações combinadas do varejo do grupo. A escolha dos pontos da auditoria externa se deve ao fato da disponibilidade da empresa em preferir indicar a posição auditoria externa, embora exista um departamento de auditoria que também examina as demonstrações da empresa.

O questionário foi elaborado com base na estrutura COSO (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informações e comunicação e atividade de monitoramento), por motivo do modelo adotado pela empresa pesquisada ter uma significativa semelhança e a cada quesito atribuído nota de 1 a 10.

Já na análise de dados foi utilizado *software* estatístico SPSS versão 19.0 e planilha eletrônica Excel, bem como para as análises dos dados coletados e conseqüentemente, os resultados estatísticos.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 DA APRESENTAÇÃO DA EMPRESA ANALISADA

A empresa pesquisada conta com um quadro acima de 5 mil funcionários, com faturamento anual acima de R\$ 310 milhões, e é classificada como empresa de grande porte, conforme tabelas 1 e 2, a empresa concentra suas atividades operacionais no segmento varejista de eletrodomésticos, eletroeletrônicos, móveis, telefonia, informática, entre outros, tem sua sede principal (matriz) em Goiânia/GO e 168 filiais em nove unidades federativas, Goiás (85 filiais), Maranhão (27 filiais), Mato Grosso (20 filiais), Pará (10 filiais), Tocantins (9 filiais), Distrito Federal (13 filiais), Bahia (3 filiais) e Minas Gerais (1 filial). Possui um sistema de controle interno, desenvolvido internamente, integrado com os departamentos e filiais desde 2011, semelhante ao método COSO. Em sua estrutura operacional há departamentos tipicamente de controle, tais como "controladoria", "controle interno", "auditoria interna".

SEBRAE (2014), classifica o porte da empresa, com base também no número de empregados direto, conforme tabela 1 a seguir. Desta forma, é possível ratificar que a empresa pesquisada, base da coleta de dados dessa pesquisa, é de grande porte, pois possui um quadro de funcionários acima de 100 empregados.

Quadro 5: Classificação porte da empresa por número de empregados

Porte da empresa	Critério
Micro	Até 9 empregados
Pequena	De 10 a 49 empregados
Média	De 50 a 99 empregados
Grande	Mais de 100 empregados

Fonte: SEBRAE (2014)

Para o BNDES (2014), para classificar o tamanho da empresa quanto ao seu porte, deve-se utilizar o critério de receita operacional bruta, auferida no ano calendário, conforme tabela 2. Inclusive, a Lei nº 11.638/07, que dispõe sobre alterações na Lei das Sociedades por Ações (6.404/76), classifica como empresa de grande porte “a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais)”.

Quadro 6: Classificação porte da empresa segundo receita operacional bruta (valor de arrecadação) anual.

Classificação	Receita operacional bruta anual
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 2,4 milhões
Pequena empresa	Maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões
Média empresa	Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões
Média-grande empresa	Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
Grande empresa	Maior que R\$ 300 milhões

Fonte: BNDES (2014)

Tanto quanto ao número de funcionários, o faturamento bruto anual e o valor total de ativos, a empresa pesquisada se classifica como de "grande porte", pois atende a todas as observações classificadas no enquadramento ora citados.

4.2 DOS CONTROLES INTERNOS EXISTENTES NAS ÁREAS OPERACIONAIS E ADMINISTRATIVAS

A empresa não aderiu a nenhum modelo publicado, porém desenvolveu um sistema próprio que se assemelha a estrutura COSO.

Sob a condição dos controles internos existentes, é ressaltado que a empresa conta com algumas estruturas fundamentais, para o acompanhamento das operações e cumprimento das determinações da administração. Entre esses fatores se pode citar: o universo de departamentos que atuam de maneira a reduzir os riscos existentes, ao negócio e acompanhar as operações, tais como, departamentos de controle interno, auditoria interna e externa, gestão de negócios, controladoria, segurança patrimonial, prevenção de perdas, entre outros. Como também, há existência de manuais com procedimentos de controle interno para todos os departamentos da empresa, inclusive, com extensão às filiais.

4.2.1 Departamento Financeiro

Composto por quinze funcionários, dos quais um é gerente e três são supervisores, compreende gerência de tesouraria, crédito e cobrança e controle interno. A tesouraria é responsável por todos os pagamentos e recebimentos da empresa, comunicação com as instituições bancárias e garante a integridade do caixa da organização. O setor de crédito e cobrança, composto por doze funcionários, dentre eles um é gerente e um é supervisor, são responsáveis por controlar uma carteira de clientes, composta por mais de R\$ 240 milhões, com zelo na responsabilidade. Já o controle interno e as contas a pagar, são responsáveis pelas atividades inerentes ao setor, pelas contas a pagar da organização, bem como algumas

atividades referentes, aos controles junto as seguradoras, atividades ligadas à comunicação com os bancos que administram algumas fatias da carteira da empresa. O departamento conta com mais quinze funcionários, entre eles, três são supervisores e um é gerente.

Pontos Fortes

- O controle dos caixas é feito de maneira contínua pelo departamento financeiro;
- Cada loja é responsável pela integridade do seu caixa;
- Existe um sistema consolidado, de recolhimento dos valores junto as filiais;
- Existe um controle de autorização, no recolhimento de numerários nas filiais, por empresa especializada, terceirizada, para a administração geral;
- Controle de garantias operacionais, vinculados aos empréstimos financeiros, junto aos bancos, com objetivo de não comprometer o fluxo de caixa, pelo não cumprimento de cláusulas contratuais;
- Análise do risco financeiro e custo de captação das operações efetuadas.

Pontos Fracos

- Falhas na comunicação com as instituições financeiras, sobre a inadimplência que administram algumas fatias da carteira de clientes;
- Controles manuais de processos operacionais, no setor de controle interno, com auxílio de planilhas eletrônicas manuais;
- Os créditos de liquidação duvidosa, são realizados de maneira inadequada, pela organização (ponto levantado como deficiência significativa pela auditoria externa);
- Mensuração subavaliada da inadimplência, embora os questionários indiquem que no quesito de “gerenciamento de riscos do negócio financeiramente (mercado -liquidez e crédito - inadimplência e garantias)” tenha sido cerca de 80% de índice “ótimo”, sendo os outros 20% “bom” resultado comum entre gestores e operários.

4.2.2 Departamento de contabilidade

O departamento de contabilidade, responde pela contabilidade do grupo varejista, bem como pela parte fiscal, tributária e societária. A equipe contábil, é composta por 16 colaboradores, sendo três supervisores, um gerente e quatro analistas e auxiliares em atividades estritamente contábeis, um é gerente, um é supervisor e seis são analistas e auxiliares na área fiscal e tributária. O departamento é responsável por cinco empresas da

organização do ramo de varejo, sendo que delas, duas tem tributação do imposto de renda com base no lucro real e três com base no lucro presumido.

Pontos Fortes

- Os relatórios contábeis são realizados mensalmente, juntamente com a consolidação de resultados das cinco empresas do segmento de varejo, impreterivelmente, até o 5º dia útil do mês subsequente ao do fechamento;
- São criados demonstrativos, comentários e acessórios voltados para contabilidade gerencial, das variações mensais que permitem a realização de análise detalhada, de cada linha da DRE;
- Nessa análise muitos dos riscos nas atividades, já são identificados e discutidos;
- Os lançamentos contábeis, realizados pelos setores da empresa, são efetivados através de codificação específica, proveniente da parametrização do sistema, revisados mensalmente com o setor de TI.

Pontos Fracos

- Os riscos de contingências fiscais, estão elencados como uma das principais falhas, nesse departamento, apontados pela auditoria externa;
- A auditoria externa aponta cerca de 4 pontos, de “deficiência significativa”, relacionados a contingências de natureza tributária;
- Falha no controle dos créditos de ICMS, oriundos da compra de ativos imobilizados;
- Ausência de estorno de crédito de ICMS, sobre mercadorias extraviadas;
- Ausência do recolhimento do IOF, sobre operações de mútuos, entre as empresas do grupo;
- Todas as despesas estão alocadas em apenas duas empresas, enquanto que as receitas estão distribuídas para todas.

4.2.3 Departamento de Tecnologia de Informação

O departamento de tecnologia da informação, é responsável por garantir toda a parte sistemática da organização, suporte aos usuários, banco de dados, e desenvolvimento. Existem duas frentes principais no departamento, uma auxiliando e dando suporte às áreas, outra voltada para o atendimento de demandas do dia a dia, e desenvolvimento de novas ferramentas. O departamento conta com mais de 30 colaboradores, juntando-se as duas frentes.

Pontos Fortes

- Implantação e controle de um sistema, em que é possível controlar as chamadas dos usuários, de maneira a controlar de forma mais eficaz, todas as demandas do departamento.
- Todos os projetos novos solicitados e criados dentro da organização possuem um registro de maneira a ser possível ver quem solicitou a demanda, a motivação para realização do projeto, e guardar o histórico de como e quando foram executados os processos.

Ponto Fraco

- A auditoria considera que não existe uma “política de segurança de informação”. O mesmo pode ser inserido na análise descritiva, dos questionários no quesito referente a “controle do sistema de informática”, 27% classificam o item como “regular” e “insuficiente”, tanto para gestores como para colaboradores;
- Controle de acessos não tem uma boa gestão.
- Os auditores apontam que não existe registro, das atividades dos usuários, com permissões avançadas dos sistemas;
- Ausência de padronização das demandas, enviadas para os consultores externos das empresas desenvolvedoras de sistemas;
- Baixa capacidade de gravação de arquivos no banco dados da empresa.

4.2.4 Departamento de controle patrimonial e prevenção de perdas

Composto por oito colaboradores, o departamento é responsável, por realizar o controle e prevenção contra sinistros nas filiais, atividades de segurança e monitoramento patrimonial, acompanhar inventários de produtos no estoque e de ajustar o estoque.

Pontos Fortes

- Recuperação de perdas que vinham ocorrendo por sinistros não solucionados ou ocasionados por falta de padronização e investimento correto em segurança e ajustes indevidos nos estoques.
- Responsável por poupar a empresa de várias perdas recorrentes que vinham a comprometer o resultado da empresa.

Pontos Fracos

- Produtos sem giro ou com giro. Ponto levantado pela auditoria externa anualmente;
- Falha na comunicação entre os setores estoque, vendas e compras, gerando compras equivocadas e estoque desnecessário. Características levantadas pela auditoria há três anos consecutivos;
- Falha nos procedimentos de inventário de estoques e localização de produtos no estoque. Ponto levantado pela auditoria há dois anos consecutivos.

4.2.5 Departamento de Vendas

Por ser o carro chefe da empresa, haja vista sua segmentação mercadológica, é onde concentra o maior número de colaboradores.

Pontos Fortes

- Constante treinamento dos gerentes e vendedores, com parcerias com instituições de ensino para ministração de cursos aos gerentes e trainees;
- Prática da educação continuada da equipe de vendas;
- Rapidez na aplicação de ações, voltadas para agilizar o processo de vendas;
- Acompanhamento dos resultados da empresa, a par da margem de contribuição dos produtos e lojas, bem como do lucro bruto das filiais.

Pontos Fracos

- Vendas realizadas em desacordo, com as políticas comerciais da empresa. Ponto levantado pela última auditoria (2013);
- Falta de uniformidade na transmissão da informação básica, que é o conhecimento das políticas, que são admitidas na venda, apontada pela auditoria como deficiência significativa;
- Inexistência de manual de vendas, que uniformize a ação dos vendedores no momento da venda. Na análise descritiva das respostas dos questionários, 41% dos operários e 38% dos gestores, avaliam como “insuficiente” e “regular”, o item referente aos “manuais internos, com as atribuições dos colaboradores da empresa”.

4.3 COMPARAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS APLICADOS PELA EMPRESA X EM RELAÇÃO À FUNDAMENTAÇÃO DA LITERATURA (PUBLICAÇÃO)

No quadro 5, evidencia-se como os controles internos da empresa pesquisada, podem ser avaliados se comparados a elementos elencados na literatura. Infere-se do confronto entre literatura e controles internos, que a empresa segue, quase todos dos elementos solicitados na literatura, cumprindo parcialmente com a estrutura sugerida.

Quadro 7: Confronto entre literatura e os controles internos da empresa analisada.

Literatura (ALMEIDA, 2010, p. 05 e 54 - 58)	Empresa analisada	Status
Auditoria Interna		
O auditor interno, não deve estar subordinado àquele cujo trabalho examina, e sim se dirigindo apenas à presidência.	O departamento de auditoria interna reporta diretamente à presidência.	Satisfatório
Departamento de Crédito e Vendas		
Análise de concessão de crédito dos clientes para vendas a prazo.	É feita consulta e avaliação de crédito para os clientes da carteira controlada na casa. Já a carteira controlada por terceiros tem a análise realizada pelas próprias instituições de crédito.	Satisfatório
Informações das notas fiscais (quantidade, preços, cálculos, impostos, nome, endereço do cliente etc.).	Essas conferências ficam a cargo dos vendedores e caixas, porém não existe procedimento formalizado para garantir essas informações.	Insuficiente
Controles que asseguram que todas as vendas sejam imediatamente contabilizadas.	O registro das vendas é feito de forma imediata no sistema, porém a efetiva conciliação com a contabilização é realizada posteriormente.	Insuficiente
Lançamento dos custos concomitantes as vendas efetuadas.	No momento da venda já é realizada a baixa no estoque e o reconhecimento do custo	Satisfatório
Contas a Receber e Cobrança		
Existem providências para contas a receber em atraso (análise por idade de vencimento).	É feita análise dos títulos por idade, sendo que são adotadas medidas de cobrança junto ao cliente para garantir a saúde da carteira.	Satisfatório
Garantia de que o recebimento das vendas a prazo, seja depositado na conta bancária da empresa.	A empresa possui segregação de funções para garantir a integridade das vendas a prazo. O departamento de controle interno verifica o montante das vendas a ser recebidas junto às instituições de crédito e a tesouraria realiza o controle de recebimentos na dessas vendas.	Satisfatório
São utilizadas caixas registradoras, observáveis pelos clientes.	Todas as vendas passam pela caixa registradora.	Satisfatório
Garantia de que os controles são contabilizados na época devida.	A contabilidade concilia os registros de vendas para garantir a contabilização das vendas de forma tempestiva.	Satisfatório
Compras		
As compras só são realizadas nas melhores condições de mercado e com as devidas formalizações e aprovações.	A empresa trabalha com sistema de cotações de preços, bem como realiza com autorizações dos gestores para realização das compras.	Satisfatório
Garantia de que apenas compras recebidas são liberadas para pagamento.	O departamento de controle interno é responsável pelas contas a pagar. Existe a validação de que apenas os itens recebidos sejam pagos, já que as funções são segregadas.	Satisfatório

Fonte: Adaptado Almeida (2010)

4.4 APRESENTAÇÃO DA PERCEPÇÃO DOS COLABORADORES A RESPEITO DA ADERÊNCIA DOS CONTROLES INTERNOS APLICADOS NA EMPRESA

As Tabelas 1 e 2, apresentam as frequências referentes às respostas obtidas de operários e gestores, respectivamente, relacionadas ao elemento de Ambiente de Controle no método COSO, que analisa a cultura corporativa da organização, através do padrão de conduta, atitude, consciência, competência e estilo.

Tabela 1: Análise descritiva do ambiente e controle na visão dos operários.

Descrição	I	R	B	O
A empresa demonstra ter comprometimento com integridade e ter também valores éticos em suas operações.			32%	68%
A empresa comunica a importância dos controles internos.		32%	57%	11%
A empresa possui um manual interno, explicando quais são as atribuições e responsabilidades dos funcionários e da diretoria.	17%	14%	37%	32%
A empresa possui um código de ética ou de conduta, para funcionários.	3%	8%	40%	49%
A administração estabelece os níveis de subordinação e as autoridades, bem como as responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.			26%	74%
A organização, demonstra comprometimento, para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos.	12%	20%	26%	43%
A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.		9%	17%	74%
A empresa conduz programas de treinamento, e conscientização aos seus colaboradores.	11%	9%	26%	54%
A empresa estabelece canais para comunicação aberta (incluindo as anônimas)	6%	14%	31%	49%

Fonte: própria do autor. Legenda: **I** – Insuficiente; **R** – Regular; **B** – Bom; **O** – Ótimo.

Tabela 2: Análise descritiva do ambiente e controle na visão dos gestores

Descrição	I	R	B	O
A empresa demonstra ter comprometimento com integridade e ter também valores éticos em suas operações.			12%	88%
A empresa comunica a importância dos controles internos.			37%	63%
A empresa possui um manual interno, explicando quais são as atribuições e responsabilidades dos funcionários e da diretoria.	14%	14%	72%	
A empresa possui um código de ética ou de conduta para funcionários.			25%	75%
A administração estabelece os níveis de subordinação e as autoridades, bem como as responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.			37%	63%
A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos.	12%		25%	63%
A organização, faz com que as pessoas assumam responsabilidade, por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.		12%	38%	50%
A empresa conduz programas de treinamento e conscientização, aos seus colaboradores.			37%	63%
A empresa estabelece canais para comunicação aberta (incluindo as anônimas).		14%	43%	43%

Fonte: própria do autor. Legenda: **I** – Insuficiente; **R** – Regular; **B** – Bom; **O** – Ótimo

Em média, 82% dos operários avaliam o ambiente e controle da empresa, como “bom” e “ótimo”, e 18% como “insuficiente” e “regular”, conforme evidencia a tabela 1. Contudo, o item “comunicação” em destaque na tabela 1, precisa ser revisto pela instituição,

pois 60% dos colaboradores entendem ser regular, com destaque ao manual de procedimento de controle interno (31%).

Já na visão dos gestores 87% do ambiente e controle está “bom” e “ótimo” e 13% “insuficiente” e “regular”, com destaque para o item “comunicação”, conforme demonstra a tabela 2 acima.

É possível afirmar com base nas tabelas 1 e 2, que apresenta a percepção dos colaboradores e gestores, quanto ao “ambiente e controle”, na empresa, que o item “comunicação” (em destaque – manual de procedimentos) precisa ser melhorado, pois a linguagem aplicada atualmente não é clara o suficiente para maior desempenho dos controles internos, na organização. Segundo Almeida (2010, p.44), o manual de organização deve constar todas as rotinas internas da organização, por departamento, com linguagem clara e transparente, para não gerar dúvidas quanto ao cumprimento de responsabilidades, pelos colaboradores, mantendo-o, atualizado a cada rotina alterada, atualizada e nova.

As tabelas 3 e 4, demonstram as respostas obtidas de operários e gestores, respectivamente, quanto aos quesitos vinculados à “avaliação de riscos” internos e externos, na identificação e análise pela administração, com foco no alcance dos objetivos da organização.

Tabela 3: Análise descritiva da avaliação de riscos na visão dos operários

Descrição	I	R	B	O
A empresa especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.		14%	40%	46%
A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos, por toda a entidade, e analisa os riscos com uma base para determinar a forma como devem ser gerenciadas.		9%	40%	51%
A organização considera o potencial negativo para fraude, na avaliação dos riscos para a realização dos objetivos.		11%	43%	46%
A organização identifica e avalia as mudanças, que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.		14%	40%	46%
Existe segurança de que somente as compras, efetivamente recebidas, são liberadas para o pagamento.	3%	17%	40%	40%
Existe um responsável para fazer as compras, e outro para controlar o almoxarifado.		6%	28%	66%
Analisa as ocorrências de descumprimento de política e procedimentos da companhia.	6%	9%	51%	34%
Identifica os riscos nos principais processos operacionais (manuais e informatizados).	6%	8%	37%	49%
Gerencia o risco do negócio financeiramente (mercado - liquidez e crédito - inadimplência e garantias).			23%	77%

Fonte: própria do autor Legenda: **I** – Insuficiente; **R** – Regular; **B** – Bom; **O** – Ótimo.

Oitenta e nove por cento dos operários, responderam que a avaliação de riscos, pela empresa é “boa” e “ótima”, e 11% acham que é “insuficiente” e “regular”, com destaque para

o item “liberação de pagamento x compras recebidas” (20%), conforme demonstra a tabela 3. Os operários entendem que os controles proativos ao risco, são frágeis quanto aos descumprimentos das normas internas, processos operacionais e contas a pagar, destacados na citada tabela.

Tabela 4: Análise descritiva da avaliação de riscos na visão dos gestores

Descrição	I	R	B	O
A empresa especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.			63%	37%
A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos, por toda a entidade e analisa os riscos com uma base para determinar a forma como devem ser gerenciadas.		13%	37%	50%
A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos para a realização dos objetivos.			50%	50%
A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.			50%	50%
Existe segurança de que somente as compras, efetivamente recebidas são liberadas para pagamento.			25%	75%
Existe um responsável para fazer as compras, e outro para controlar o almoxarifado			25%	75%
Analisa as ocorrências de descumprimento de política e procedimentos da companhia.			63%	37%
Identifica os riscos nos principais processos operacionais (manuais e informatizados).			25%	75%
Gerencia o risco do negócio financeiramente (mercado -liquidez e crédito - inadimplência e garantias).			12%	88%

Fonte: própria do autor Legenda: **I** – Insuficiente; **R** – Regular; **B** – Bom; **O** – Ótimo.

Quanto ao entendimento da gestão, resultado constante na tabela 4, o grau de concordância por unanimidade, é “bom” e “ótimo”. Entretanto, os gestores responderam que há fragilidade na abrangência de avaliação, em todos os processos operacionais da empresa, em destaque na referida tabela.

A análise do grau de satisfação dos dois grupos, (operários e gestores), quanto à avaliação de riscos operacionais, demonstra total confiança pelos gestores, e precaução pelos operários, com necessidade de constante ajuste. Estatisticamente não foi encontrado fenômeno que justificasse essa “precaução” dos operários, quanto aos itens destacados em negrito na tabela 3, o que não foi possível identificar a ocorrência na tabela 4, como ocorreu nas tabelas 1 e 2, em alguns itens. Indagado os gestores sobre o resultado, os mesmos responderam que avaliação de risco, de forma mais positiva que o nível operacional, se dá em razão de os operários estarem focados, no dia a dia, e não compreenderem em alguns casos o macro das operações. Outra justificativa, é que os riscos levantados pelos operários, são imateriais ou irrelevantes, e que muitos desses riscos, já tiveram ações para sua devida correção.

A diferença significativa do item; “identificação dos riscos dos principais processos operacionais”, se comparado aos operários x gestores, evidencia que o contato diário na operação, permite ao nível operacional a convivência com problemas que os gestores não conseguem enxergar, por estar voltados para a gestão.

Enquanto isso as tabelas 5 e 6 trazem as frequências das respostas referentes às “atividades de controle” na visão dos dois grupos.

Tabela 5: Análise descritiva das atividades de controle na visão dos operários

Descrição	I	R	B	O
A organização seleciona e desenvolve atividade de controle que contribuem par a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.		9%	34%	57%
A organização seleciona e desenvolve, atividades gerais de controle, sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.	6%	8%	37%	49%
A organização estabelece atividades de controle, por meio de políticas que estabelecem o que é esperado, e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.	6%	6%	37%	51%
Aprovação, autorização e verificação.	6%	6%	31%	57%
Revisa os indicadores de desempenho.	6%	11%	29%	54%
Segurança de ativos.	14%		32%	54%
Segregação de funções.	6%	17%	40%	37%
Controle do sistema de informática	6%	21%	26%	47%
Limites de autoridade.	6%	17%	34%	43%
Reconciliação.		18%	32%	50%
Documentação fidedigna.		6%	50%	44%
Mapeamento dos controles internos, através de organogramas que determinem linhas de responsabilidade.	6%	6%	43%	45%
Políticas e procedimentos formais que apontem as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias, mal entendidos	3%	17%	37%	43%

Fonte: própria do autor. Legenda: **I** – Insuficiente; **R** – Regular; **B** – Bom; **O** – Ótimo.

Essas atividades são as que divulgam as políticas, procedimentos e práticas adotadas para assegurar que os objetivos operacionais sejam atingidos, e as estratégias para atenuar riscos sejam executadas, tempestivamente.

As frequências, constantes na tabela 5, indicam que vários itens são considerados pelos operários como “insuficientes” e “regulares”. Na prática de atividades de controle na organização. 81% dos operários responderam que a prática de atividades de controle são boas e ótimas. Entretanto, 19% classificam como “insuficiente” e “regular”. Com destaque para os itens “controle do sistema de informática”, "segregação de funções" e "limites de autoridade", que na visão dos operários precisam ser reavaliados.

A tabela 6 demonstra a percepção dos gestores da empresa quanto às atividades de controle. Não diferente da percepção dos operários, os itens, "segurança de ativos", "segregação de funções", "limites de autoridade" e "controle do sistema de informática" são os que mais apresentam fragilidade, também, na visão dos gestores. Também é possível,

observar que diversos quesitos, tiveram avaliações negativas entre 12% e 14%, de notas regulares e insuficientes, mostrando a preocupação dos gestores com as áreas relacionadas às atividades de controle.

Tabela 6: Análise descritiva das atividades de controle na visão dos gestores

Descrição	I	R	B	O
A organização seleciona e desenvolve, atividade de controle, que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.			50%	50%
A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle, sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.		12%	25%	63%
A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas, que estabelecem o que é esperado e mantém os procedimentos que colocam em prática essas políticas.			88%	12%
Aprovação, autorização e verificação.			37%	63%
Revisa os indicadores de desempenho.			50%	50%
Segurança de ativos.	13%		12%	75%
Segregação de funções.	13%		25%	62%
Controle do sistema de informática.	14%	14%	43%	29%
Limites de autoridade.	13%		12%	75%
Reconciliação.			29%	71%
Documentação fidedigna.		13%	12%	75%
Mapeamento dos controles internos, através de organogramas que determinem linhas de responsabilidade.		13%	25%	62%
Políticas e procedimentos formais que apontem as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias, mal entendidos.		13%	25%	62%

Fonte: própria do autor. Legenda: **I** – Insuficiente; **R** – Regular; **B** – Bom; **O** – Ótimo.

Nas tabelas 5 e 6, percebe-se que a visão dos operários, quanto dos gestores, os itens "segurança de ativos", "segregação de funções", "limites de autoridade" e "controle do sistema de informática", com destaque para o último, que precisa ser revisada sua política de controle no processo como um todo na empresa.

Quanto às tabelas 7 e 8, seguintes, ambas demonstram os resultados das percepções dos operários e gestores, quanto à "informação e comunicação", nos processos operacionais da empresa.

A tabela 7 evidencia a visão dos operários em relação à importância das informações e comunicação, tratada pela empresa, em seus processos operacionais. 24% Dos operários acreditam que a empresa deixa a desejar na política de comunicação adotada. Não há preocupação por parte da administração, em relação a transparência da informação e comunicação adotada. Não há preocupação por parte da administração na transparência da informação e comunicação para com os operários. Já na visão dos gestores, a política adotada pela empresa, para gerar informações e comunicados para com os operários, são satisfatórias, no aspecto geral. Contudo, concorda, com o ponto de vista dos operários, no que tange aos

itens "da informação de abranger todos os funcionários internos e externos", conforme se percebe na tabela 7 a seguir:

Tabela 7: Análise descritiva das informações e comunicação na visão dos operários

Descrição	I	R	B	O
A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.	3%	14%	43%	40%
A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidade pelo controle.		12%	31%	57%
A empresa disponibiliza comunicação com a alta administração.	11%	23%	40%	26%
A empresa disponibiliza informações a todos os envolvidos.	11%	23%	29%	37%
A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.	11%	14%	46%	29%

Fonte: própria do autor. Legenda: **I** – Insuficiente; **R** – Regular; **B** – Bom; **O** – Ótimo.

A tabela 7 evidencia a visão dos operários em relação à importância das informações e em relação à comunicação tratada pela empresa, em seus processos operacionais. Vinte e quatro por cento dos operários acredita que a empresa deixa a desejar, na política de comunicação adotada. Não há preocupação por parte da administração na transparência da informação e comunicação adotada. Não há preocupação por parte da administração na transparência da informação e comunicação para com os operários. Já na visão dos gestores, a política adotada pela empresa, para gerar informações e gerar comunicação para com os operários, são satisfatórias, no aspecto geral. Contudo, concorda, com o ponto de vista dos operários no que tange aos itens "da informação abranger todos os funcionários e externos", conforme se percebe na tabela 8 a seguir:

Tabela 8: Análise descritiva das informações e comunicação na visão dos gestores.

DESCRIÇÃO	I	R	B	O
A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.			38%	62%
A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidade pelo controle.			38%	62%
A empresa disponibiliza política de comunicação com a alta administração.			62%	38%
A empresa disponibiliza informações a todos os envolvidos na empresa.		14%	29%	57%
A organização se comunica com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.		13%	37%	50%

Fonte: própria do autor. Legenda: **I** – Insuficiente; **R** – Regular; **B** – Bom; **O** – Ótimo.

É notório que tanto os operários quanto os gestores, concordam que os itens "disponibilizam informações a todos os colaboradores" e "buscam informações do seu público para avaliação de seus controles internos", deixam a desejar, conforme demonstram as tabelas 7 e 8, apesar da visão otimista dos gestores.

Por fim, as tabelas 9 e 10, com base nos elementos da estrutura de controle interno COSO, apresentam respectivamente a visão de operários e gerentes, sobre as atividades de monitoramento da organização. As atividades de monitoramento são aquelas que visam estimar e avaliar a qualidade dos controles internos, e verificar se elas estão adequadamente desenhadas e monitoradas.

Tabela 9: Análise descritiva das atividades de monitoramento na visão dos operários.

DESCRIÇÃO	I	R	B	O
A organização seleciona, desenvolve avaliações contínuas ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.	9%	14%	43%	34%
A organização avalia e comunica deficiências no controle interno, em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive à estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável.	9%	14%	46%	31%
Confirmação de que as pessoas que avaliaram as atividades de controle, o fizeram de modo pontual, e com compreensão total, e completa das implicações de correntes desse tipo de confirmação.		23%	34%	43%
Comprovação de que a documentação completa e precisa é mantida	6%	20%	40%	34%
Documentação e comunicação relatadas sobre os resultados das avaliações.	6%	24%	29%	41%
Atividade da equipe de gerenciamento do programa de controles internos.	9%	14%	48%	29%
Atividade de auditoria interna.	6%	17%	29%	48%

Fonte: própria do autor. Legenda: **I** – Insuficiente; **R** – Regular; **B** – Bom; **O** – Ótimo.

As tabelas 9 e 10, com base nos elementos da estrutura de controle interno COSO, apresentam respectivamente a visão dos operários e gerentes da empresa, sobre as atividades de monitoramento da organização. As atividades de monitoramento são aquelas que visam estimar e avaliar a qualidade dos controles internos, e verificar se eles estão adequadamente desenhados e monitorados.

A tabela 9 mostra que os itens “Q.A.5.4 - Comprovação de que a documentação completa e “precisa” são mantidos” e “Q.A.5.5 - Documentação e comunicação dos resultados de avaliação” tiveram 26% e 30%, de resultados “regulares e insuficientes”, mostrando a desaprovação dos operários, com a completude da documentação da empresa, e evidenciando que faltam comunicação, e documentação das avaliações feitas sobre o trabalho realizado. Pode-se destacar ainda que todos os itens desse elemento do controle tiveram respostas representativas de “insuficiente” e “regular”.

Tabela 10: Análise descritiva das atividades de monitoramento na visão dos gestores.

DESCRIÇÃO	I	R	B	O
A organização seleciona, desenvolve avaliações contínuas ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.			63%	37%
A organização avalia e comunica deficiências no controle interno, em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive à estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável.	13%		62%	25%
Confirmação de que as pessoas que avaliaram as atividades de controle, o fizeram de modo pontual, e com compreensão total, e completa das implicações de correntes desse tipo de confirmação.	13%		50%	37%
Comprovação de que a documentação completa e precisa é mantida	13%		62%	25%
Documentação e comunicação relatadas sobre os resultados das avaliações.	13%		37%	50%
Atividade da equipe de gerenciamento do programa de controles internos.	13%		62%	25%
Atividade de auditoria interna.			25%	75%

Fonte: própria do autor. Legenda: **I** – Insuficiente; **R** – Regular; **B** – Bom; **O** – Ótimo.

A tabela 10 demonstra, a visão dos gestores sobre as atividades de monitoramento, a visão dos gestores em relação aos itens “Comprovação de que a documentação completa é mantida (Q.B.5.4)”, e “Documentação e comunicação dos resultados de avaliação (Q.B.5.5)”, foi de 13% de insuficiente nos dois casos, sendo elemento destoante, em relação às respostas dos operários, que avaliaram com mais pessimismo esses itens. A “atividade de auditoria interna (Q.B.5.7)”, foi o quesito mais bem avaliado, chegando a ter 75% de índice “ótimo”.

O comparativo das tabelas 9 e 10 demonstram que os gestores acreditam mais na completude da documentação mantida do que os operários que acreditam menos. Os gestores têm uma visão mais otimista sobre a documentação e comunicação dos resultados de avaliação, realizados nos controles internos da empresa. Porém, a maior divergência nesse elemento do controle interno, diz respeito à auditoria interna, que foi muito bem avaliada pelos gestores (75% “ótimo” e 25% “bom”), enquanto muitos operários avaliaram negativamente (23% “regular” e “insuficiente”), indicando descrédito dos mesmos em relação à auditoria.

A tabela 11 demonstra os coeficientes de correlação de *Pearson*, que analisa a ordem e posição ocupada, por cada uma das variáveis envolvidas, com aplicação do grau de confiança em 95%. Para isto foi definido a estrutura do banco de dados na planilha *variable view*, com digitação dos dados na planilha *data view*, para se obter os resultados sem viés de vício. Assim, observa-se, que existe uma forte correlação positiva estatisticamente, entre as variáveis de "ambiente e controle", em relação às variáveis de "avaliação e risco", ou seja,

quanto mais frágeis forem os itens de do grupo "ambiente e controle", mais vulnerável está a empresa aos riscos operacionais, conforme será demonstrado a seguir na tabela 11:

Tabela 11: Análise de correlação entre as variáveis “ambiente e controle” e “avaliação de risco”.

	DESCRIÇÃO	QA2.1	QA2.2	QA2.3	QA2.4	QA2.5	QA2.6	QA2.7	QA2.8	QA2.9
QA1.1	Correlação de Pearson	,496**	,361**	,533**	,504**	,430**	,477**	,419**	,325*	,410**
	Sig. (2 extremidades)	,002	,033	,001	,002	,010	,004	,012	,056	,015
QA1.2	Correlação de Pearson	,440**	,549**	,497**	,545**	,545**	,412**	,450**	,467**	,357**
	Sig. (2 extremidades)	,008	,001	,002	,001	,001	,014	,007	,005	,035
QA1.3	Correlação de Pearson	,638**	,596**	,373**	,479**	,501**	,391**	,333**	,563**	,342**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,027	,004	,002	,020	,050	,000	,044
QA1.4	Correlação de Pearson	,519**	,260*	,432**	,586**	,455**	,646**	,635**	,395**	,528**
	Sig. (2 extremidades)	,001	,131	,010	,000	,006	,000	,000	,019	,001
QA1.5	Correlação de Pearson	,775**	,750**	,522**	,510**	,524**	,546**	,404**	,720**	,429**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,001	,002	,001	,001	,016	,000	,010
QA1.6	Correlação de Pearson	,645**	,374**	,278*	,368**	,312*	,376*	,334**	,400**	,219*
	Sig. (2 extremidades)	,000	,027	,106	,030	,068	,026	,050	,017	,207
QA1.7	Correlação de Pearson	,439**	,341**	,464**	,468**	,184*	,624**	,549**	,340**	,586**
	Sig. (2 extremidades)	,008	,045	,005	,005	,291	,000	,001	,046	,000
QA1.8	Correlação de Pearson	,813**	,636**	,497**	,639**	,581**	,516**	,509**	,657**	,410**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,002	,000	,000	,001	,002	,000	,014
QA1.9	Correlação de Pearson	,602**	,358**	,663**	,641**	,426**	,740**	,729**	,515**	,675**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,035	,000	,000	,011	,000	,000	,002	,000

Fonte: Própria do autor. Nota: (**) correlação significativa de até 5%. (*) correlação não significativa > 5%.

É possível identificar na tabela 11, alguns itens do grupo "ambiente e controle", que não apresenta correlação com itens de "avaliação e risco" (em destaque em negrito). Contudo, na análise geral, pode-se afirmar que há correlação significativa estatisticamente.

Quanto ao quadro 3, que evidencia a correlação existente entre as variáveis de "ambiente e controle", e "atividades de controle", pode-se afirmar a existência, de correlação significativa estatisticamente (em negrito no referido quadro), ou seja, quanto maior for a execução de atividades de controle interno, melhor será o ambiente e o controle nas operações da empresa. Contudo, vale destacar que os quesitos “comprometimento da organização com integridade e valores éticos em suas operações (QA1.1)”, não apresenta correlação estatística com quase todos os questionamentos da atividade de controle, bem como "a empresa conduz programa de treinamento aos seus colaboradores (QA1.8)", "reconciliação (QA3.10)", "documentação fidedigna (QA3.11)" e "mapeamento dos controles internos (QA3.12)".

Tabela 12: Análise de correlação entre as variáveis “ambiente e controle” e “atividade de controle”.

		QA 3.1	QA 3.2	QA 3.3	QA 3.4	QA 3.5	QA 3.6	QA 3.7	QA 3.8	QA 3.9	QA 3.10	QA 3.11	QA 3.12	QA 3.13
QA 1.1	P	,620*	,214	,298	,226	,427*	,099	,386*	,296	,336*	,430*	,432*	,253	,392*
	S	,000	,216	,083	,192	,011	,572	,022	,089	,049	,011	,011	,143	,020
QA 1.2	P	,635*	,271	,429*	,504*	,584*	,342*	,634*	,194	,469*	,374*	,218	,332	,585*
	S	,000	,116	,010	,002	,000	,045	,000	,272	,004	,030	,216	,051	,000
QA 1.3	P	,528*	,507*	,516*	,745*	,598*	,586*	,621*	,800*	,600*	,367*	,100	,459*	,493*
	S	,001	,002	,002	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,033	,572	,005	,003
QA 1.4	P	,726*	,312	,551*	,558*	,808*	,555*	,590*	,466*	,804*	,604*	,383*	,575*	,564*
	S	,000	,068	,001	,000	,000	,001	,000	,005	,000	,000	,025	,000	,000
QA 1.5	P	,656*	,728*	,594*	,789*	,595*	,466*	,497*	,696*	,403*	,412*	,223	,378*	,473*
	S	,000	,000	,000	,000	,000	,005	,002	,000	,016	,016	,205	,025	,004
QA 1.6	P	,453*	,564*	,492*	,758*	,644*	,635*	,479*	,779*	,586*	,412*	,127	,551*	,425*
	S	,006	,000	,003	,000	,000	,000	,004	,000	,000	,015	,473	,001	,011
QA 1.7	P	,476*	,495*	,718*	,533*	,579*	,703*	,493*	,540*	,523*	,551*	,169	,558*	,624*
	S	,004	,003	,000	,001	,000	,000	,003	,001	,001	,001	,340	,000	,000
QA 1.8	P	,759*	,678*	,603*	,814*	,723*	,417*	,503*	,536*	,517*	,296	,143	,290	,408*
	S	,000	,000	,000	,000	,000	,013	,002	,001	,001	,090	,421	,091	,015
QA 1.9	P	,698*	,466*	,681*	,545*	,648*	,445*	,457*	,359*	,551*	,476*	,226	,437*	,444*
	S	,000	,005	,000	,001	,000	,007	,006	,037	,001	,004	,198	,009	,008

Fonte: Própria do autor. Nota: (**) correlação significativa de até 5%. P - Correlação de Pearson; S- Sig. (2 extremidades)

A tabela 12 demonstra a correlação de *Pearson* quanto as variáveis de “ambiente e controle” e “informações e comunicação”. Embora alguns resultados indiquem que não existe correlação entre as variáveis, na maioria dos quesitos, propostos nos questionários, indicam associação significativa estatisticamente, apesar da existência de variáveis, em destaque

(negrito), que não apresentam correlação estatística dentro dos parâmetros analisados, até 5%, conforme demonstra a tabela 13 a seguir.

Tabela 13: Análise de correlação entre as variáveis “ambiente e controle” e “informações e comunicação”.

DESCRIÇÃO		QA4.1	QA4.2	QA4.3	QA4.4	QA4.5
QA1.1	Correlação de Pearson	,303*	,454**	,393**	,121*	,419*
	Sig. (2 extremidades)	,076	,006	,019	,487	,915
QA1.2	Correlação de Pearson	,488**	,551**	,544**	,160*	,134*
	Sig. (2 extremidades)	,003	,001	,001	,359	,444
QA1.3	Correlação de Pearson	,622**	,641**	,495**	,571**	,370**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,003	,000	,029
QA1.4	Correlação de Pearson	,460**	,335**	,435**	,259*	,054*
	Sig. (2 extremidades)	,005	,049	,009	,133	,756
QA1.5	Correlação de Pearson	,791**	,770**	,707**	,591**	,598**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,000	,000
QA1.6	Correlação de Pearson	,599**	,424**	,535**	,462**	,424**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,011	,001	,005	,011
QA1.7	Correlação de Pearson	,354**	,259*	,313*	,043*	,092*
	Sig. (2 extremidades)	,037	,132	,067	,807	,599
QA1.8	Correlação de Pearson	,724**	,626**	,668**	,510**	,497**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,002	,002
QA1.9	Correlação de Pearson	,624**	,470**	,595**	,535**	,294*
	Sig. (2 extremidades)	,000	,004	,000	,001	,086

Fonte: Própria do autor. Nota: (**) correlação significativa de até 5%. (*) correlação não significativa > 5%.

Ao analisar os itens, que não indicam correlação, percebe-se que a variável “QA1.7”, que trata das atribuições de responsáveis pelas funções no controle interno, não apresenta correlação com as variáveis de informações e comunicação, saldo com a variável "A organização obtém informações de qualidade para apoiar o controle interno (QA4.1)". Outro ponto a observar é que as variáveis “A empresa disponibiliza informações a todos os envolvidos (QA4.4)” e “A organização se comunica com os públicos externos sobre assuntos que afetam o controle interno (QA4.5)”, apresentaram correlação com poucas variáveis de ambiente e controle. Contudo, é possível afirmar estatisticamente que os operários quanto os gestores, entendem que a empresa, precisa com prioridade, melhorar a comunicação interna, bem como ser mais transparente, quanto às informações tratadas, no ambiente interno com os colaboradores, principalmente nas informações transmitidas pela administração.

A tabela 14 evidencia os resultados estatísticos, de correlação entre os elementos de “ambiente e controle” e “atividade de monitoramento”. As variáveis de "ambiente e controle" se correlaciona estatisticamente, com as variáveis "atividade de monitoramento", praticamente na sua totalidade, salvo, com as variáveis em destaque (negrito) na tabela, em destaque para

"QA5.2 - A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil", "QA5.3 - Confirmação de que as pessoas que avaliaram as atividades de controle o fizeram de modo pontual e completa", "QA5.4 - Comprovação de que a documentação completa e "precisa" é mantida", "QA5.5 - Documentação e comunicação dos resultados de avaliação" e "QA5.6 - Atividade da equipe de gerenciamento do programa de controles internos" com as variáveis "QA1.1 - A empresa, demonstra, ter comprometimento com integridade e os valores éticos em suas operações" e "QA1.9 - A empresa, estabelece, canais para comunicação aberta (incluindo as anônimas)". Esta ausência de correlação com as variáveis citadas, referem-se respectivamente aos aspectos éticos e canais de comunicação aberta existentes, indicando que não existe ligação entre a opinião, sobre os canais de comunicação e o monitoramento dos controles, conforme observa-se na citada tabela a seguir.

Tabela 14: Análise de correlação entre as variáveis “ambiente e controle” e “atividades de monitoramento”.

DESCRIÇÃO		QA5.1	QA5.2	QA5.3	QA5.4	QA5.5	QA5.6	QA5.7
QA1.1	Correlação de Pearson	,537**	,283	,284	,274	,009	,270	,382*
	Sig. (2 extremidades)	,001	,099	,098	,112	,962	,116	,024
QA1.2	Correlação de Pearson	,662**	,499**	,424*	,369*	,061	,374*	,384*
	Sig. (2 extremidades)	,000	,002	,011	,029	,730	,027	,023
QA1.3	Correlação de Pearson	,669**	,679**	,775**	,742**	,512**	,811**	,701**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,000	,002	,000	,000
QA1.4	Correlação de Pearson	,568**	,400*	,373*	,393*	,461**	,473**	,483**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,017	,027	,020	,006	,004	,003
QA1.5	Correlação de Pearson	,771**	,641**	,760**	,667**	,553**	,686**	,789**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,000	,001	,000	,000
QA1.6	Correlação de Pearson	,589**	,683**	,742**	,762**	,624**	,776**	,722**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
QA1.7	Correlação de Pearson	,463**	,648**	,524**	,459**	,432*	,586**	,289
	Sig. (2 extremidades)	,005	,000	,001	,006	,011	,000	,092
QA1.8	Correlação de Pearson	,819**	,546**	,589**	,523**	,474**	,634**	,834**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,001	,000	,001	,005	,000	,000
QA1.9	Correlação de Pearson	,441**	,324	,300	,213	,351*	,282	,505**
	Sig. (2 extremidades)	,008	,057	,080	,220	,042	,101	,002

Fonte: Própria do autor. Nota: (**) correlação significativa de até 5%. (*) correlação não significativa > 5%.

Na tabela 15, que representa a análise de correlação entre o cruzamento das variáveis de riscos e atividades de controle, percebe-se que os resultados estatísticos confirmam os dados sobre as referidas variáveis (risco e atividade de controle), apontadas pelos operários e gestores da empresa, medidos pelos questionários aplicados, demonstrados nas tabelas 3 a 6.

Fica evidente que enquanto maior o controle interno operacional, menor e mais previsível serão os riscos.

Contudo, vale salientar, o que não descaracteriza, a correlação estatística encontrada na análise, resultante na tabela 15 a seguir, que foram encontradas algumas variáveis de "risco e controle" (em negrito) que não se correlacionam, ou seja, a ocorrência de uma independe da ocorrência da outra. Essas variáveis, em destaque a "QA3.11 - documentação fidedigna", não se relaciona com praticamente nenhuma das variáveis de risco, citada na referida tabela (QA2.1 a QA2.9).

Tabela 15: Análise de correlação entre as variáveis “avaliação de riscos” e “atividades de controle”.

		QA3												
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
QA 2.1	P	,750**	,771**	,686* *	,774**	,712**	,473**	,466**	,655**	,462**	,488**	,314*	,389*	,448**
	S	,000	,000	,000	,000	,000	,004	,005	,000	,005	,003	,071	,021	,007
QA 2.2	P	,611**	,730**	,576* *	,692**	,569**	,434**	,686**	,466**	,390**	,413**	,232*	,380**	,604**
	S	,000	,000	,000	,000	,000	,009	,000	,005	,021	,015	,186	,024	,000
QA 2.3	P	,700**	,648**	,772* *	,596**	,667**	,617**	,589**	,399**	,495**	,629**	,224*	,585**	,661**
	S	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,019	,002	,000	,202	,000	,000
QA 2.4	P	,785**	,664**	,782* *	,681**	,763**	,635**	,682**	,406**	,623**	,590**	,268*	,580**	,697**
	S	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,017	,000	,000	,126	,000	,000
QA 2.5	P	,727**	,462**	,523* *	,482**	,589**	,390**	,754**	,267*	,620**	,516**	,505**	,532**	,733**
	S	,000	,005	,001	,003	,000	,020	,000	,128	,000	,002	,002	,001	,000
QA 2.6	P	,780**	,712**	,860* *	,651**	,772**	,639**	,565**	,508**	,588**	,695**	,360**	,633**	,636**
	S	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,002	,000	,000	,037	,000	,000
QA 2.7	P	,749**	,584**	,829* *	,518**	,736**	,561**	,551**	,315*	,635**	,646**	,453**	,624**	,668**
	S	,000	,000	,000	,001	,000	,000	,001	,069	,000	,000	,007	,000	,000
QA 2.8	P	,706**	,665**	,671* *	,632**	,612**	,488**	,698**	,412**	,554**	,519**	,395**	,493**	,711**
	S	,000	,000	,000	,000	,000	,003	,000	,015	,001	,002	,021	,003	,000
QA 2.9	P	,705**	,668**	,838* *	,511**	,624**	,577**	,547**	,377**	,541**	,577**	,299*	,542**	,644**
	S	,000	,000	,000	,002	,000	,000	,001	,028	,001	,000	,086	,001	,000

Fonte: Própria do autor. Nota: (***) correlação significativa de até 5%. (*) correlação não significativa > 5%.

A tabela 16 a seguir, apresenta o resultado da análise correspondente ao cruzamento dos elementos de "avaliação de riscos e informações e comunicação". O objetivo da análise estatística é identificar possíveis relações entre as citadas variáveis, sob tudo, com intuito, de confirmar ou não, os resultados apresentados através dos sentimentos dos operários e gestores em relação aos dados coletados e analisados através dos questionários aplicados.

É possível identificar, na tabela ora mencionada, que há 100%, de correlação significativa estatisticamente, entre as variáveis dos grupos "avaliação de risco x informações e comunicação". Isso significa que os riscos operacionais na empresa investigada, são mais presentes, quando há falhas ou ausências de transparência na comunicação, quando na responsabilidade de cumprimento dos controles internos operacionais.

Tabela 16: Análise de correlação entre as variáveis “avaliação de riscos” e “informações e comunicação”.

DESCRIÇÃO		QA4.1	QA4.2	QA4.3	QA4.4	QA4.5
QA2.1	Correlação de Pearson	,726**	,642**	,663**	,557**	,547**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,001	,001
QA2.2	Correlação de Pearson	,755**	,872**	,606**	,547**	,691**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,001	,000
QA2.3	Correlação de Pearson	,708**	,674**	,707**	,537**	,527**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,001	,001
QA2.4	Correlação de Pearson	,747**	,696**	,682**	,549**	,498**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,001	,002
QA2.5	Correlação de Pearson	,808**	,874**	,629**	,584**	,478**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,000	,004
QA2.6	Correlação de Pearson	,688**	,559**	,581**	,438**	,429**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,008	,010
QA2.7	Correlação de Pearson	,702**	,517**	,579**	,441**	,370**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,001	,000	,008	,028
QA2.8	Correlação de Pearson	,893**	,900**	,663**	,720**	,681**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,000	,000
QA2.9	Correlação de Pearson	,635**	,570**	,470**	,439**	,399**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,004	,008	,018

Fonte: Própria do autor. Nota: (**) correlação significativa de até 5%.

Ao comparar os resultados estatísticos, apresentados entre os grupos das variáveis analisadas, constantes na tabela 16 como "QA2" x "QA4", com as tabelas 3, 4, 7 e 8, resultantes do olhar dos operários e gestores, que a empresa precisa rever com prioridade suas práticas de comunicação, entre todos os colaboradores da empresa, principalmente em relação ao direcionamento de cumprimento de metas estratégicas e operacionais.

Já a tabela 17 evidencia os resultados da correlação de Pearson, entre os elementos dos grupos de "avaliação de riscos e atividade de monitoramento". Não difere dos resultados apontados na tabela 16, essas variáveis apresentam forte correção significativa estatisticamente. A análise demonstra que os riscos são mais presentes, quando há ausência de monitoramento, nas atividades executadas pelos operários, no processo operacional. E é nesse

cenário que a empresa investiga, não mantém a guarda de documentos de controle, não é transparente, nos resultados das medições, das avaliações de desempenho com os colaboradores. A empresa realiza pouca ou nenhuma atividade de treinamento, no que tange ao gerenciamento de programas de controle interno, também que não utiliza o potencial de responsabilidade dos setores de controle, tais como auditoria interna e controladoria.

Tabela 17: Análise de correlação entre as variáveis “avaliação de riscos” e “atividade de monitoramento”.

DESCRIÇÃO		QA5.1	QA5.2	QA5.3	QA5.4	QA5.5	QA5.6	QA5.7
QA2.1	Correlação de Pearson	,759**	,602**	,597**	,540**	,533**	,665**	,843**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,001	,001	,000	,000
QA2.2	Correlação de Pearson	,780**	,688**	,720**	,650**	,438**	,639**	,659**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,000	,009	,000	,000
QA2.3	Correlação de Pearson	,564**	,640**	,542**	,471**	,344**	,472**	,584**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,001	,004	,046	,004	,000
QA2.4	Correlação de Pearson	,691**	,663**	,561**	,512**	,450**	,581**	,675**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,002	,008	,000	,000
QA2.5	Correlação de Pearson	,779**	,618**	,667**	,656**	,495**	,585**	,527**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,000	,003	,000	,001
QA2.6	Correlação de Pearson	,592**	,576**	,497**	,442**	,465**	,477**	,554**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,002	,008	,006	,004	,001
QA2.7	Correlação de Pearson	,615**	,552**	,397**	,368**	,488**	,443**	,437**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,001	,018	,030	,003	,008	,009
QA2.8	Correlação de Pearson	,803**	,670**	,716**	,644**	,643**	,683**	,627**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
QA2.9	Correlação de Pearson	,534**	,537**	,458**	,381**	,463**	,477**	,467**
	Sig. (2 extremidades)	,001	,001	,006	,024	,006	,004	,005

Fonte: Própria do autor. Nota: (**) correlação significativa de até 5%.

A tabela 18 a seguir, apresenta os resultados estatísticos das análises entre as variáveis de "atividade e controle" com as variáveis "de informação e comunicação".

Tabela 18: Análise de correlação entre as variáveis “atividade de controle” e “informações e comunicação”.

DESCRIÇÃO		QA4.1	QA4.2	QA4.3	QA4.4	QA4.5
QA3.1	Correlação de Pearson	,739**	,685**	,635**	,372**	,277*
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,028	,108
QA3.2	Correlação de Pearson	,685**	,587**	,534**	,485**	,628**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,001	,003	,000
QA3.3	Correlação de Pearson	,687**	,532**	,518**	,389**	,395**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,001	,001	,021	,019
QA3.4	Correlação de Pearson	,752**	,628**	,680**	,555**	,587**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,001	,000
QA3.5	Correlação de Pearson	,726**	,590**	,685**	,464**	,417**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,005	,013
QA3.6	Correlação de Pearson	,603**	,466**	,560**	,449**	,404**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,005	,000	,007	,016
QA3.7	Correlação de Pearson	,729**	,760**	,663**	,492**	,425**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,003	,011
QA3.8	Correlação de Pearson	,524**	,459**	,431**	,458**	,323*
	Sig. (2 extremidades)	,001	,006	,011	,006	,063
QA3.9	Correlação de Pearson	,626**	,524**	,538**	,424**	,237*
	Sig. (2 extremidades)	,000	,001	,001	,011	,171
QA3.10	Correlação de Pearson	,607**	,556**	,597**	,402**	,334*
	Sig. (2 extremidades)	,000	,001	,000	,018	,053
QA3.11	Correlação de Pearson	,398**	,391**	,338*	,134*	,019*
	Sig. (2 extremidades)	,020	,022	,051	,449	,915
QA3.12	Correlação de Pearson	,663**	,539**	,627**	,409**	,307*
	Sig. (2 extremidades)	,000	,001	,000	,015	,072
QA3.13	Correlação de Pearson	,724**	,718**	,651**	,426**	,372**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,011	,028

Fonte: Própria do autor. Nota: (**) correlação significativa de até 5%. (*) correlação não significativa > 5%.

O objetivo da tabela 18 é medir e comparar estatisticamente os sentimentos apresentados pelos operadores e gestores constantes nas tabelas 5 a 8. Contudo, é perceptível na citada tabela, a correlação estatística, entre as variáveis ora citadas, mesmo havendo algumas variáveis (em negrito), que não se correlacionam, em razão de apresentarem grau de significância superior a 5%, parâmetro utilizado por este trabalho, em destaque as variáveis "QA4.3 - A empresa disponibiliza comunicação com a alta administração (presidência da empresa)", "QA4.4 - A empresa disponibiliza informações a todos os envolvidos", e QA4.5 - A organização comunica-se com os públicos externos, sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno", com a variável "QA3.11 - Documentação fidedigna". O que não descaracteriza estatisticamente a correlação, no geral, entre elas. Significa afirmar que a comunicação é fundamental para a execução eficiente e eficaz, das atividades de controle interno.

A tabela 19 a seguir, apresenta os resultados estatísticos de correlação entre as variáveis de controle e monitoramento, cujo objetivo, é identificar o grau de significância estatística, entre ambas.

Tabela 19: Análise de correlação entre as variáveis “atividade de controle” e “atividade de monitoramento”.

DESCRIÇÃO		QA5.1	QA5.2	QA5.3	QA5.4	QA5.5	QA5.6	QA5.7
QA3.1	Correlação de Pearson	,764**	,553**	,588**	,527**	,425**	,516**	,634**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,001	,000	,001	,012	,002	,000
QA3.2	Correlação de Pearson	,652**	,653**	,622**	,558**	,572**	,670**	,736**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
QA3.3	Correlação de Pearson	,608**	,699**	,600**	,505**	,570**	,629**	,540**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,002	,000	,000	,001
QA3.4	Correlação de Pearson	,697**	,742**	,745**	,667**	,616**	,733**	,800**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
QA3.5	Correlação de Pearson	,725**	,736**	,651**	,648**	,612**	,697**	,674**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
QA3.6	Correlação de Pearson	,449**	,822**	,723**	,704**	,618**	,734**	,507**
	Sig. (2 extremidades)	,007	,000	,000	,000	,000	,000	,002
QA3.7	Correlação de Pearson	,690**	,850**	,812**	,820**	,561**	,728**	,517**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,000	,001	,000	,001
QA3.8	Correlação de Pearson	,522**	,616**	,704**	,700**	,566**	,771**	,684**
	Sig. (2 extremidades)	,002	,000	,000	,000	,001	,000	,000
QA3.9	Correlação de Pearson	,587**	,710**	,671**	,687**	,670**	,700**	,504**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,002
QA3.10	Correlação de Pearson	,494**	,678**	,627**	,648**	,545**	,535**	,372**
	Sig. (2 extremidades)	,003	,000	,000	,000	,001	,001	,030
QA3.11	Correlação de Pearson	,496**	,262**	,258**	,352**	,297**	,229**	,130**
	Sig. (2 extremidades)	,003	,135	,141	,041	,093	,192	,463
QA3.12	Correlação de Pearson	,472**	,791**	,721**	,773**	,567**	,599**	,384**
	Sig. (2 extremidades)	,004	,000	,000	,000	,000	,000	,023
QA3.13	Correlação de Pearson	,673**	,858**	,772**	,778**	,562**	,711**	,415**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,000	,001	,000	,013

Fonte: Própria do autor. Nota: (**) correlação significativa de até 5%. (*) correlação não significativa > 5%.

É identificável na aludida tabela 19, o alto grau de significância estatística, entre as variáveis analisadas (atividades de controle e monitoramento), apesar das variáveis "QA5.2 - A organização avalia e comunica, deficiências no controle interno, em tempo hábil ", "QA5.3 - Confirmação de que as pessoas, que avaliaram as atividades de controle, o fizeram de maneira oportuna), "QA5.5 - Documentação e comunicação dos resultados de avaliação", "QA5.6 - Atividade da equipe de gerenciamento, do programa, de controles internos" e "QA5.7 - Atividade de auditoria interna", não correlacionar-se com a variável "QA3.11 - documentação fidedigna". Alguns testes estatísticos foram realizados na busca de explicação desse fenômeno, tais como test-z e t, qui-quadro, sem sucesso.

Quanto à tabela 19, que apresenta as análises entre as variáveis, "atividade de controle e atividade de monitoramento", é possível inferir que apenas um item, das variáveis e atividade de controle, não apresentou correlação estatística, com as variáveis de atividade de monitoramento. Esse item “QA3.11 - documentação fidedigna", indica que não é preciso sua ocorrência para que as atividades de controle, sejam eficientes quanto a sua realização de monitoramento dos controles internos na empresa. Já no tocante as demais variáveis, o grau

de correlação estatística é significativo. Isso indica que, quanto mais eficazes forem as atividades de controle, menos falhas ocorrerão no monitoramento dessas atividades.

A tabela 20 apresenta a análise de correlação estatística entre as variáveis "comunicação e monitoramento", com o proposto de investigar, o grau de significância entre os dois grupos de variáveis.

Tabela 20: Análise de correlação entre variáveis “informações e comunicação” e “atividade de monitoramento”.

DESCRIÇÃO		QA5.1	QA5.2	QA5.3	QA5.4	QA5.5	QA5.6	QA5.7
QA4.1	Correlação de Pearson	,790**	,737**	,775**	,740**	,605**	,656**	,741**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
QA4.2	Correlação de Pearson	,797**	,729**	,814**	,768**	,488**	,664**	,696**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,000	,003	,000	,000
QA4.3	Correlação de Pearson	,693**	,693**	,678**	,666**	,441**	,526**	,752**
	Sig. (2 extremidades)	,000	,000	,000	,000	,009	,001	,000
QA4.4	Correlação de Pearson	,463**	,485**	,573**	,540**	,603**	,544**	,689**
	Sig. (2 extremidades)	,005	,003	,000	,001	,000	,001	,000
QA4.5	Correlação de Pearson	,456**	,525**	,560**	,500**	,561**	,493**	,617**
	Sig. (2 extremidades)	,006	,001	,000	,002	,001	,003	,000

Fonte: Própria do autor. Nota: (**) correlação significativa de até 5%.

É possível identificar com precisão, que as variáveis de comunicação e monitoramento, se correlacionam estatisticamente, com grau de significância em 100%. Isso significa que quanto mais transparente e acessível, for à comunicação, mais eficiente e eficaz será o monitoramento nas atividades de controle interno na empresa.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa buscou investigar, através de análise descritiva, em uma empresa de grande porte do segmento de varejista a percepção dos colaboradores sobre o sistema de controle interno aplicado na organização. A empresa tem sede em Goiânia, com cento e sessenta e oito filiais, distribuídas em nove unidades, localizadas na esfera federativa brasileira, com um sistema de controle interno integrado, desde 2011, similar ao método COSO. Para isso, utilizou-se de informações internas coletadas através de um questionário fechado e relatórios produzidos pelos setores administrativos e operacionais, da empresa, bem como dos pontos de auditoria externa dos períodos de 2011 e 2012 e registros literários (base teórica desse trabalho).

Os dados oriundos dos questionários aplicados aos colaboradores e gestores, (funcionários que produzem a informação e funcionários que tomam decisões, respectivamente), contribuiu para apresentar, comparar e descrever os pontos fortes e fracos, também os sentimentos dos envolvidos no processo do controle interno, como também em relação a literatura, com a aplicação de ferramentas (questionários) e auxílios estatísticos.

Constatou-se que embora a empresa não tenha adotado nenhuma estrutura de controle interno, a mesma possui estrutura semelhante com o método COSO. Diante dessa identificação procurou-se medir a eficiência e eficácia dos controles no processo de comparabilidade com método ora citado, e percebeu-se o cumprimento parcial, quando confrontado as respostas do questionário pelos colaboradores e gestores.

Foi possível notar que a empresa, controla o caixa e o endividamento, mas deixa a desejar na carteira de clientes, quando subavalia a provisão para crédito de liquidação duvidosa, ratificados pela auditoria externa em seus relatórios 2011 e 2012, sem quaisquer providenciais. A contabilidade cumpre seu objetivo na geração de informação, mas é frágil no controle de contingência fiscal.

A área de TI responsável pela harmonia da integração dos sistemas, desenvolve com eficiência e eficácia os projetos solicitados, mas é frágil no controle de acesso ao sistema, bem como não registra as ações dos usuários com permissões mais avançadas. Através do sistema de controle da empresa, reduziu as perdas por roubos e melhorou a gestão de estoque, contudo, é ineficiente na realização de inventário e controle do giro de alguns produtos.

A área de vendas, carro chefe da empresa, devido seu ramo de atividade, cumpre as metas estabelecidas, mas em algumas operações, foram detectadas ações comerciais fora dos padrões da empresa.

Na análise de comparabilidade à literatura, a empresa apresentou satisfatório nível de atenção, aos controles sugeridos, embora ainda existam controles que não atendem completamente, tais como, conferência das notas fiscais de vendas, padronização das normas comerciais praticadas e contabilização imediata das vendas.

Diante do exposto, conclui-se que a empresa utiliza parcialmente as informações geradas pelo sistema de controle interno em suas decisões, por motivo, conforme testes estatísticos, do menor grau de confiabilidade nos itens "comunicação" e "credibilidade" entre seus os colaboradores.

Como sugestão fica a orientação de realizar a pesquisa em outras unidades federativas, para análise de comparabilidade, como também em outros segmentos, tais como industriais e prestadoras de serviço, e através dos dados coletados nessas filiais, realizarem um balanço de informações, aplicando as características positivas, que traga benefício tanto para empresa quanto para os colaboradores.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ANTUNES, J. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil**. 1998. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.
- ASHBAUGH-SKAIFE, H.; et al. The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accrual quality. **The Accounting Review**, v. 83, n. 1, p. 217-250, 2008.
- ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BARBOSA, D. O.; SPECCHIO, S. R. A.; PUGLIESI, W. R. "Novas metodologias." **São Paulo: IBCB** 84 (1999).
- BEUREN, I.M.; DALLABONA, L. F.; DANI, A. C. Disclosure de informações sobre gestão de riscos e controle interno pelas empresas listadas na BM&FBOVESPA. **Revista de Economia e Administração**, v. 10, n. 1, 2011.
- BNDES, **Porte de empresa**. Disponível em:
<http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Apoio_Financeiro/porte.html> Acesso em: 15 nov. 2014.
- BRODBECK, Â. F.; RIGONI, E. H.; CANEPA, P. C. V. Uma análise do nível de maturidade do alinhamento estratégico entre negócio e tecnologia de informação. In: ENANPAD, 31. 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.
- CAETANO, G. **Produção científica sobre controle interno e gestão de riscos: estudo bibliométrico dos artigos apresentados no Congresso USP e no ENAPAD entre 2001 e 2008**. 2010. 148 f. Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo. 2010.
- COOPER, R.; KAPLAN, R. S. **The design of cost management systems**. New Jersey: Prentice Hall, 1998.
- COSO, Committee of Sponsoring Organizations of the Theadway Commission. **Controle Interno: Estrutura Integrada**. Sumário Executivo. Tradução livre do original em inglês. Maio. 2013
- DANTAS, J. A.; et al. Custo Benefício do Controle: Proposta de um Método para Avaliação com Base no COSO. **Contabilidade, Gestão e Governança**. Brasília v. 12, n. 2, p. 3 – 19, mai/ago 2010.
- DA SILVA, K. L.; et al. A Implementação dos Controles Internos e do Comitê de Auditoria Segundo a Lei SOX: o Caso Petrobras. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 20, n. 3, p. 39-63, 2009.

DE CONTABILIDADE, CONSELHO FEDERAL. Resolução n 820/97: aprova a NBC T 11– Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis com alterações e dá outras providências. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade auditoria e perícia. Brasília: CFC, 2006.**

DELLOITTE, Touche Tohmatsu. **Análise Setorial: O varejo no novo cenário econômico.** 2009

DOYLE, J.T.; GE, W.; MCVAY, S. Accruals quality and internal control over financial reporting. **The Accounting Review**, v. 82, n. 5, p. 1141-1170, 2007.

EMANUELS, J.; HERMES, N.; HOOGHIESTR, R. A cross-country study on the effects of national culture and institutional environment on internal control disclosure. In: BENELUX CORPORATE FINANCE DAY, 2010, Holanda. **Annals...** Holanda: University of Groningen, 2010.

FALEIROS, J. P. M. Comércio varejista: uma análise do comportamento do volume de vendas sob uma perspectiva não linear. **Revista do BNDES.** 2009.

FARIAS, R. P.; DE LUCA, M. M. M.; MACHADO, M. V. V. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 3, p. 55 - 71, 2009.

FERREIRA, R. J. **Auditoria.** 6 ed. Rio de Janeiro, 2008.

GE, W.; MCVAY, S. The disclosure of material weaknesses in internal control after the Sarbanes-Oxley Act. **Accounting Horizons**, v. 19, n. 3, p. 137-158, 2005.

GLOVER, J.G., MAZE, C.L. **Managerial control: Instruments and Methods in Industry.** New York: Ronald, 1937.

IBGE. **Pesquisa Anual do Comércio.** Rio de Janeiro, v. 24, p.1-151, 2012

JACQUES, E. A. O controle interno como suporte estratégico ao processo de gestão. **Revista Eletrônica de Contabilidade.** v. 4, n. 1. 2007.

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.

MAIA, M. S.et al. Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa. **Revista Universo Contábil**, v. 1, n. 1, p. 54-70, 2005.

MARTIN, N.C; SANTOS, L. R.; DIAS FILHO, J. M. Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de controladoria. **Revista Contabilidade e Finanças.** N. 34, jan/abr 2004, p. 7-22.

MATTOS, C. C.; MARIANO, R. P. Controle Interno: Uma Abordagem Teórica. **Contabilidade Vista & Rev. Belo Horizonte**, v. 10, n. 1, p. 34-39, Mar. 1999.

MIGLIAVACCA, P. N. **Controles Internos nas Organizações**. São Paulo: Edicta, 2002.

PEREIRA, A. N. Controles Internos Empresariais e Gestão: Visões e Importância-Uma Abordagem Exploratória. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 15, n. 3, p. 27-44, 2009.

RESKE FILHO, A.; DE ALBUQUERQUE JACQUES, E.; MARIAN, P. D. O controle interno como ferramenta para o sucesso empresarial. **Revista Sociais e Humanas**, v. 18, n. 2, p. 49-54, 2005.

SEBRAE, **Crítérios de classificação de empresas EI - ME - EPP**. Disponível em: <<http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154>> Acesso em: 15 nov. 2014.

SILVA, C. A. T.; LIMA, D. H. S. Formulation Effect: Influência da forma de apresentação sobre o processo decisório de usuários de informações financeiras. In: ENANPAD, 31, 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

SILVA, W. A. C.; ROCHA, A. M.; MELO, A. A. O. Sistema de gerenciamento e controle interno: uma análise dos escritórios de contabilidade de Belo Horizonte/MG e região metropolitana a partir da Taxonomia de Kaplan e Cooper. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 11, p. 125-144, 2011.

SULAIMAN, M. The internal control procedures of mosques in Malaysia. **Revista Universo Contábil**, v. 3, n. 2, p. 101-115, 2007.