

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**

**MARLI TEREZINHA MORAES DA SILVA**

**CONTROLES INTERNOS: DESAFIOS DAS  
ORGANIZAÇÕES PARA ATINGIR A EFETIVIDADE DO  
SISTEMA DE CONTROLE INTERNO ATRAVÉS DAS  
MELHORES PRÁTICAS**

**ESTUDO DE CASO: ANÁLISE DE CONTROLE INTERNO  
NA ÁREA DE VENDAS - SUBPROCESSO  
“FATURAMENTO”**

**CURITIBA  
2013**

**MARLI TEREZINHA MORAES DA SILVA**

**CONTROLES INTERNOS: DESAFIOS DAS ORGANIZAÇÕES PARA  
ATINGIR A EFETIVIDADE DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO  
ATRAVÉS DAS MELHORES PRÁTICAS E EM CONFORMIDADE  
COM AS REGRAS DE NEGÓCIO**

Monografia apresentada à disciplina Metodologia da Pesquisa Científica como requisito parcial à conclusão do MBA em Auditoria Integral do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup>. Mayla Cristina Costa

**CURITIBA  
2013**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO  
**PARECER FINAL**

NOME DO (A) ALUNO (A): MARLI TEREZINHA MORAES DA SILVA

TÍTULO DO TRABALHO: CONTROLES INTERNOS: DESAFIOS DAS ORGANIZAÇÕES PARA ATINGIR A EFETIVIDADE DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO ATRAVÉS DAS MELHORES PRÁTICAS. ESTUDO DE CASO: ANÁLISE DE CONTROLE INTERNO NA ÁREA DE VENDAS - SUBPROCESSO "FATURAMENTO"

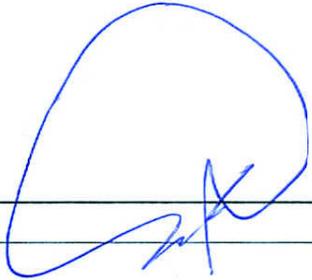
NOME DO PROFESSOR ORIENTADOR: MAYLA CRISTINA COSTA

PARECER DO PROFESSOR ORIENTADOR:

*Aluna atendeu os requisitos solicitados.*

NOTA: 85 ( *Oitenta e cinco* ) ASSINATURA: *Mayla Costa*

NOME DO PROFESSOR DESIGNADO:

NOTA: 80 ( *oitenta* ) ASSINATURA: 

CONCEITO FINAL: 82 ( *Oitenta e dois* )

COORDENADOR DO CURSO: MAYLA CRISTINA COSTA

ASSINATURA: *Mayla Costa*

DATA: 29/05/2013

*"As companhias prestam muita atenção ao custo de fazer alguma coisa. Deviam preocupar-se mais com os custos de não fazer nada." (Philip Kotler).*

*Dedico este trabalho a minha filha Júlia, com amor e carinho.*

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, pela grande dádiva de viver e gradativamente atingir os objetivos que desejo.

A todos os professores do Curso de MBA em Auditoria Integral, pelo comprometimento e perseverança em transmitir seus conhecimentos.

Aos companheiros de Curso pela troca simultânea de experiências e conhecimento.

Em especial a Professora Mayla pelo profissionalismo, compreensão e conhecimento que ajudaram a enriquecer esse trabalho.

## RESUMO

### **Estrutura de Sistema de Controle Interno: Desafios das organizações para atingir a efetividade do sistema de controle interno através das melhores práticas e em conformidade com as regras de negócio.**

O objetivo deste estudo constituiu em analisar a Área de Controles Internos em uma organização, identificar os métodos e procedimentos atuais, verificar a padronização e abordagens que vem ganhando espaço dentro da estrutura hierárquica das empresas e ao mesmo tempo propiciando maior esclarecimento sobre o tema, rompendo as barreiras de rejeição.

Os métodos analisados nesse estudo são baseados na metodologia COSO – (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) composto por parâmetros que possibilitam identificar os objetivos essenciais do negócio de uma organização, definir o Controle Interno e seus componentes, como também fornecer critérios a partir dos quais os sistemas de controles podem ser avaliados. Embora haja outras estruturas e metodologias de Controle Interno, o Coso tornou-se o modelo prevalecente para as empresas de todo o mundo.

Dessa forma, o desígnio do presente trabalho é identificar através de análise os principais procedimentos que devem ser implantados na rotina de uma empresa para atingir a efetividade do Sistema de Controle Interno na Área de Vendas subprocesso “Faturamento”, e verificar os desafios de implantação para que além de eficazes e eficientes estejam em conformidade com as leis e regulamentos internos e externos.

A coleta de dados ocorreu por meio de entrevista pessoal in loco. Foram realizadas análises e questionamento sobre a execução das atividades diárias da Área de Faturamento, verificação no sistema de armazenamento de dados e com essas informações montou-se um fluxograma do processo e a partir dele definiu-se uma matriz de riscos e controles. Por meio dessa metodologia foi possível definir novos pontos de controle para mitigar os riscos do processo.

Conclui-se que a aplicabilidade de Controles Internos dentro de uma área da organização pode trazer maior segurança, confiabilidade e fidedignidade dos valores processados dentro do sistema operacional da companhia, evidenciando esses resultados para a organização como um todo.

## **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1 - Tipos de Controle.....	15
Quadro 2 – Princípios fundamentais a serem adotados nos controles internos.....	28
Quadro 3 - Modelo de Confiabilidade.....	30

**LISTA DE FIGURAS**

Figura 1: Objetivos Estratégicos..... 17  
Figura 2 – Controles Internos segundo COSO..... 25

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>2 REVISÃO DE LITERATURA .....</b>	<b>13</b>
2.1 CONCEITO DE CONTROLE .....	13
2.1.1 <i>Conceito de Controle Interno</i> .....	13
2.1.2 <i>A Função de Controle</i> .....	15
2.1.3 <i>Características de um sistema de controle interno</i> .....	17
2.1.4 <i>Princípios de Controle interno</i> .....	18
2.1.5 <i>A Estruturação do Sistema de Controle Interno</i> .....	20
2.2. A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO .....	21
2.3. IMPLANTAÇÃO DE CONTROLE INTERNO .....	23
2.3.1 – <i>Princípios fundamentais a serem adotados nos controles internos</i> .....	25
2.3.2 <i>A avaliação do ambiente de controle existente deve considerar:</i> .....	27
2.3.3 <i>Avaliação dos procedimentos de controle deve considerar:</i> .....	28
2.3.4 <i>Modelo de Confiança de Controle Interno</i> .....	28
2.3.5 <i>Modelo de Gestão</i> .....	31
2.3.6 <i>Instrumentos de Controle e a Formatação Estrutural do Sistema de Controle Interno</i> ...	34
2.4 OS IMPACTOS DA IMPLEMENTAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS .....	36
2.4.1 <i>O Controle Interno como Estratégia Organizacional</i> .....	37
2.4.2 <i>Matriz de Riscos</i> .....	38
2.4.3 <i>Matriz de Importância-Desempenho</i> .....	39
2.5 MODERNAS PRÁTICAS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA.....	40
2.5.1 <i>Códigos das Melhores Práticas de Governança Corporativa</i> .....	40
2.5.2 <i>Lei SOX e as Exigências Relacionadas ao Comitê</i> .....	42
2.5.3 <i>A Lei SOX e o Comitê de Auditoria</i> .....	43
2.5.4 <i>Visão da SOX pelos Órgãos Brasileiros</i> .....	46
<b>3 METODOLOGIA .....</b>	<b>51</b>
3.1 MÉTODO DE PESQUISA .....	51
3.2 SELEÇÃO E AMOSTRA .....	52
3.3 COLETA DOS DADOS .....	52
3.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	52
<b>4 ESTUDO DE CASO .....</b>	<b>53</b>
4.1 SITUAÇÃO ATUAL .....	53
4.2 DESENVOLVIMENTO DAS AÇÕES .....	53
4.3 SITUAÇÃO ATUAL E CONSIDERAÇÕES .....	54
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>58</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>59</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>61</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Na evolução das organizações e seus relacionamentos, seja com o indivíduo, cliente ou acionista, ou com a coletividade, empresas ou nações, as atividades se diversificaram, ramificaram e ampliaram, sendo cada vez mais necessárias as atividades de fiscalização e suporte à gestão.

Rezende e Favero (2004, p.1) relatam que há uma urgente necessidade de um maior controle interno dentro das organizações, a fim de salvaguardar os interesses da empresa, a confiabilidade nos relatórios contábeis, financeiros e operacionais dentro dos procedimentos estabelecidos pela empresa.

As empresas brasileiras estão cada vez mais inseridas em meio as inovações e tendências do Mercado Mundial que refletem a alta competitividade entre as companhias, e para conseguir competir é necessário se enquadrar aos novos padrões mundiais, utilizar as novas tecnologias e implementar novas regras de segurança, algumas regras internacionais que na grande maioria exigem a implantação de um Sistema de Controles Internos confiável, para isso se faz necessário uma análise criteriosa dos processos de negócio e identificação da cultura da organização, criação de mecanismos e ferramentas para avaliá-los e supervisioná-los.

Qualquer empresa, ao ser criada, visa à continuidade, a construção de uma imagem sólida junto a clientes e fornecedores, o Controle Interno pode ser visto, também, como uma maneira de garantir essa continuidade, mantendo a entidade em um rumo pré-estabelecido, em uma perspectiva de gestão, deve ser entendido como o conjunto de informações e de ações cujo objetivo é manter o curso das operações dentro de um rumo desejado.

A escolha do tema justifica-se devido a Controle Interno estar sendo considerada uma ferramenta fundamental na atualidade para sobrevivência das empresas, que quando aplicada pode detectar qualquer ocorrência de irregularidade, visando facilitar o acesso de colaboradores às informações

institucionais transformando-os em membros comprometidos e efetivos na busca de melhores resultados.

Este trabalho tem como objetivo investigar os principais procedimentos de Controles Internos e quais as vantagens decorrentes de sua utilização dentro do ambiente de uma organização para garantir a criação de uma governança corporativa de modo a mitigar riscos.

No contexto atual de gestão de riscos e controles internos nas empresas, uma estratégia utilizada é a de implementar ou aprimorar os controles internos baseados na identificação e mensuração dos riscos empresariais. É possível considerar a existência de duas abordagens de mensuração de riscos, a qualitativa e a quantitativa (CROUHY, GALAI & MARK, 2004). Em ambas, a mensuração é definida a partir do conhecimento das variáveis frequência (ou probabilidade de ocorrência) e severidade (ou impacto financeiro), associadas aos eventos de perdas identificados nos processos das empresas. Pela abordagem qualitativa, o nível de risco é avaliado a partir da atribuição de critérios de classificação à frequência e à severidade, enquanto que pela abordagem quantitativa o risco é avaliado por modelos probabilísticos (JORION, 2003). Nessa monografia considera-se a abordagem qualitativa.

Uma das técnicas empregadas para avaliação qualitativa é o processo de Autoavaliação de Controle, também conhecido como *Control Self Assessment (CSA)*, que consiste em avaliar, de maneira descentralizada e contínua, a efetividade dos controles e a potencialidade (frequência versus severidade) dos riscos, possibilitando a detecção de exposições indesejadas e a implementação de medidas corretivas. Esta técnica pode ser implantada através de dois métodos básicos: o mapeamento de processos (*process mapping*) e a aplicação de questionários de controles internos (*check lists*).

O uso desses métodos tem produzido bons resultados no que se refere à identificação dos riscos que afetam as atividades empresariais, à avaliação dos níveis de exposição e à definição de planos de melhoria que conduzam a empresa a um ambiente de controle adequado.

Tendo em vista os aspectos acima mencionados, este trabalho visa discutir aspectos conceituais sobre Controle Interno e Riscos, bem como analisar o impacto no processo de implantação de uma área Controle Interno na Área de Vendas enfatizando o subprocesso de “Faturamento” de uma empresa de grande porte do segmento de alimentos.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

### 2.1 CONCEITO DE CONTROLE

A palavra “controle” tem muitas conotações, e seu significado depende da função específica em que é aplicada. Desse modo ela pode ser entendida como a função administrativa que compõe ou faz parte do processo administrativo, e que antecede como meio de regulação utilizados por um indivíduo ou empresa. Para Chiavenato (1997, p.273), o controle tem por finalidade:

Assegurar que os resultados daquilo que foi planejado, organizado e dirigido se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos.

A função do controle está intimamente ligada às demais funções do processo administrativo. O planejamento, a organização e a direção refletem intensamente nas atividades de controle da ação empresarial, propiciando a mensuração e a avaliação dos resultados da ação empresarial, obtidas através do planejamento, da organização e da direção.

#### 2.1.1 Conceito de Controle Interno

O controle interno vem ganhando espaço cada vez mais no Brasil, embora, ainda seja confundido com auditoria interna.

Segundo Cassarro<sup>1</sup> (1997, *apud* YOSHIDA e GONÇALVES REIS) o controle interno se refere a normas e procedimentos adotados para melhor gerenciar a empresa com o objetivo de proteger seu patrimônio. E a auditoria interna tem a função de revisar e fiscalizar se as normas e procedimentos adotados pela empresa estão sendo cumpridos e se são eficazes.

1

---

<sup>1</sup> CASSARRO, Carlos Antônio. Controles internos e Segurança de Sistemas: Prevenindo fraudes e tornando auditáveis os sistemas. São Paulo: LTR, 1997. Patrícia Mie Miyamoto Yoshida, Jorge Augusto Gonçalves Reis. CONTROLE INTERNO NAS EMPRESAS Disponível em: < <http://biblioteca.univap.br/dados/INIC/cd/inic/IC6%20anais/IC6-20.PDF>>. Data de acesso: 11/08/2012.

Muitas pessoas imaginam ser o controle interno sinônimo de auditoria interna. É uma ideia totalmente equivocada, pois a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação de trabalho, normalmente por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos e organização adotados como planos permanentes da empresa.

De acordo com o manual COSO<sup>2</sup> controle é uma atividade, que faz parte de um processo. Deve estar alinhado aos objetivos do negócio: **Objetivo, Risco, Controle, Alinhamento:**

- Tem um objetivo de prevenção ou detecção.
- Pode ser manual, automático ou combinado.
- Deve considerar uma ação para correção de problemas identificados.
- Deve ter uma periodicidade definida.
- Deve ser executado por uma pessoa com conhecimento, ingerência e certo grau de independência no processo.
- Não assegura confiança absoluta, apenas uma confiança razoável.

O Controle Interno, de acordo com o Comitê de Procedimentos de Auditoria do **Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados**: O sistema de Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas.

Esta definição reconhece que um sistema de controle interno se estende além dos assuntos que se relacionam diretamente com as funções da contabilidade e dos departamentos financeiros. Para Attie (1998, p.111):

2

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.

---

<sup>2</sup> "COSO" The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

### 2.1.2 A Função de Controle

O processo do controle tem a função de regular as operações a padrões pré-estabelecidos, e sua ação depende de informações recebidas, que permitem a oportunidade de ação corretiva. Dessa maneira, este mecanismo deve ser definido de acordo com os resultados que se pretende obter a partir dos objetivos, planos, políticas, organogramas, procedimentos, etc. e envolve uma comparação com padrões previamente estabelecidos para permitir a tomada de ação corretiva quando um desvio inaceitável ocorrer.

O controle está presente em quase todas as formas de ação empresarial, uma vez que os administradores avaliam o desempenho de pessoas, de métodos e processos, de máquinas e equipamentos, de matéria-prima, de produtos e serviços, em todos os níveis organizacionais.

O termo controle é um dos mecanismos mais utilizados na prática gerencial, e sua essência consiste na comparação entre os resultados previstos com os realizados, com o objetivo de certificar que o desempenho está dentro dos padrões previstos e identificar os pontos que requerem correção.

Segundo Maximiniano (2000), o sistema de controle influencia a direção das energias de trabalho. Os administradores devem ter certeza de que as atividades adequadas estão sendo controladas, pois quando controladas e comparadas a um padrão, os funcionários, provavelmente, canalizam aos padrões estabelecidos.

D'Avila e Oliveira (2002, p. 80), afirmam que "as atividades de controle podem ser divididas em quatro categorias, baseadas na natureza do objetivo a que se relacionam: operacional, de mensuração financeira, de cumprimento de leis e regulamentos e de proteção de ativos".

Segundo o autor citado, a administração deve freqüentemente equilibrar o sistema de controle, a fim de assegurar que essa ação sobre uma atividade, não dê origem ao descontrole de outra. Os resultados previstos devem ser comparados com os realizados, pois esse processo de avaliação de resultados reais em relação aos planejados identifica se o desempenho está dentro dos

padrões desejados. Assim o administrador irá direcionar suas atenções para correção do desempenho dos casos críticos que estão fora dos padrões esperados, além de focar aspectos estratégicos, nos quais existe maior probabilidade de ocorrência de desvio que pode provocar maior problema nas atividades e operações críticas.

Segundo Maximiniano (2000), os custos de controle incluem custo *versus* benefícios, no sistema de controle. Os controles devem ter um custo de acordo com os seus benefícios.

Os tipos de controle variam de uma empresa para outra, e dependem de fatores como: tamanho, hierarquia, cultura.

<b>Controle estratégico</b>	O controle estratégico tem a finalidade de avaliar o desempenho da organização na realização de suas missões e acompanhar os fatores externos que influenciam na sua organização. Produz informações de análise interna e externa, permitindo corrigir o desempenho defeituoso.
<b>Controle administrativo</b>	Os controles administrativos focalizam as áreas funcionais: produção, marketing, finanças, recursos humanos, etc., produzindo informações especializadas e possibilitando a tomada de decisão de cada uma dessas áreas.
<b>Controle operacional</b>	Controle operacional focaliza as atividades e o consumo de recursos em qualquer área funcional. Cronogramas, diagramas de procedências e orçamentos são as principais ferramentas de planejamento, e, simultaneamente, de controle operacional.

Quadro 1 - Tipos de Controle

Fonte: Maximiniano (2000)

### 2.1.3 Características de um sistema de controle interno

Em um sistema de controle interno podem ser encontrados, controles orçamentários, custos padrões, relatórios operacionais periódicos, análises estatísticas, programa de treinamento de pessoal e auditoria interna.

Aprimorar o ambiente de controle interno das áreas corporativas e das unidades industriais, de forma a aproximá-lo aos mais elevados padrões e melhores práticas de governança corporativa e prover razoável segurança aos acionistas e a administração de que a condução dos negócios está adequadamente controlada. No sentido amplo, os controles podem servir tanto para a contabilidade como para a administração. Segundo D'Avila e Oliveira (2002):

- **Controles Administrativos:** incluem, mas não se limitam, ao planejamento organizacional, procedimentos e registros que se referem aos processos de decisão ligados à autorização de transações pela administração. Essa autorização, sendo uma função gerencial associada diretamente à responsabilidade de atingir objetivos da organização, deve ser o ponto inicial para estabelecer controles sobre as transações.
- **Controles Contábeis:** são compostos pelo plano organizacional, procedimentos e registros que se referem à salvaguarda dos ativos e à veracidade dos registros financeiros.

O sistema de controle interno pode ser de natureza preventiva, detectiva e corretiva;

**a) Preventiva:** atua como uma forma de prevenir a ocorrência dos problemas, exercendo o papel de uma espécie de guia para a execução do processo ou na definição das atribuições e responsabilidades inerentes.

**b) Detectiva:** detecta algum problema no processo, permitindo medidas tempestivas de correção.

**c) Corretiva:** serve de base para detectar erros, desperdícios ou irregularidades, depois que as mesmas já ocorreram, permitindo ações posteriores corretivas. A utilidade do controle interno, tanto detectiva, quanto preventiva, torna-se evidente quando assegura a salvaguarda dos ativos da empresa e promove o bom desenvolvimento dos negócios, que protegem não só os negócios, mas também as pessoas que nela trabalham.

O controle interno, para ser prático, deve ser apropriado ao tamanho da empresa e ao porte das operações, ser objetivo no que se pretende controlar e simples em sua aplicação. O sistema deve ser econômico, levando sempre em conta a relação custo-benefício.

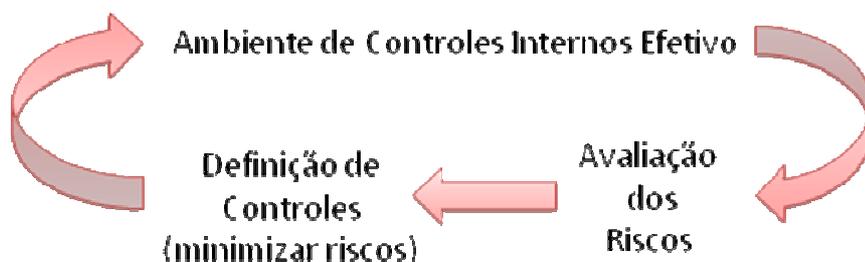


Figura 1: Objetivos Estratégicos

Fonte: **Artigos científicos e revistas relacionadas à área de Controles Internos e auditoria: PCAOB Standard, Governance Institute.**

#### 2.1.4 Princípios de Controle interno

Os princípios de controle interno representam o conjunto de regras, diretrizes e sistemas, que visam ao atendimento de objetivos específicos, que para Peter e Machado (2003, p.25) são:

- **Relação custo/benefício:** consiste na minimização da probabilidade de falhas/desvios quanto ao atendimento dos objetivos e metas. Este conceito reconhece que o custo de um controle não deve exceder aos benefícios que possa proporcionar;

- **Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários:** a eficácia dos controles internos está diretamente relacionada com a competência e integridade do pessoal. Assim, é imprescindível que haja uma política de pessoal que contemple;
- **Delegação de poderes e determinação de responsabilidades:** visam assegurar maior rapidez e objetividade às decisões, fazendo-se necessário um regimento/estatuto e organograma adequado, onde a definição de autoridade e conseqüentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente às necessidades da organização; e manuais de rotinas/procedimentos claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores do órgão/entidade;
- **Segregação de funções:** a estrutura de um controle interno deve prever a separação entre as funções de autorização ou aprovação de operações e a execução, controle e contabilização das mesmas, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio;
- **Instruções devidamente formalizadas:** para atingir um grau de segurança adequado é indispensável que as ações, procedimentos e instruções sejam disciplinados e formalizados através de instrumentos eficazes, ou seja, claros e objetivos e emitidos por autoridade competente;
- **Controles sobre as transações:** é imprescindível estabelecer o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade do órgão/entidade e autorizados por quem de direito;
- **Aderência às diretrizes e normas legais:** é necessária a existência, no órgão/entidade, de sistemas estabelecidos para determinar e assegurar a observância das diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos internos.

Através dos princípios de controle interno, se estabelecem as diretrizes a serem tomadas pela administração da empresa, no tocante ao seu adequado

funcionamento, com a separação de atribuições específicas para cada funcionário, a fim de se evitar possíveis erros ou fraudes.

### 2.1.5 A Estruturação do Sistema de Controle Interno

O sistema de controle interno, como já mencionado, veio complementar atividades de controle lato sensu já existentes, revelando-se importante instrumento de gestão.

Deve o sistema de controle interno ser exercido dentro da própria estrutura do órgão controlado, por meio de procedimentos e atividades intersetoriais (de colaboração), com vistas à realização eficiente do sistema e a esmerada gestão da coisa pública.

Segundo Chiavenato (2000, p. 271), pode-se afirmar que:

O controle está presente em quase todas as formas de ação empresarial, uma vez que os administradores avaliam o desempenho de pessoas, de métodos e processos, de máquinas e equipamentos, de matéria-prima, de produtos e serviços, em todos os níveis organizacionais

A metodologia de estruturação do sistema de controle interno é fundamental para o bom desenvolvimento das atividades de controle a ele inerentes, pois com uma estrutura interna coerente será possível o exercício efetivo dos objetivos de controle e a correção de eventuais irregularidades ou falhas.

Para a ordenação metodológica deste sistema, é necessário, pois, que se formule uma premissa estrutural, que suporte toda delimitação deste sistema e que sirva de base para o implemento das formas de controle possíveis dentro do órgão controlado.

Neste sentido, o sistema de controle pode ser visto sob o prisma objetivo, por meio de uma visão estrutural pura de controle, consideradas sua organização

administrativa dentro do ente controlado; e subjetivo, considerando as pessoas responsáveis pelo controle e suas características principais.

Com estas duas premissas, objetiva e subjetiva, é possível uma delimitação básica de controle aplicável a qualquer esfera:

- Adoção de uma abordagem de gestão integrada de riscos e controles que visa agregar valor ao negócio e atende aos requisitos regulamentares relacionados ao fortalecimento da Governança Corporativa (ex. Lei Sarbanes Oxley);
- Melhoria da estrutura de controles internos através de acesso e incorporação das melhores práticas de controle nos processos de negócios;
- Conscientização sobre a importância dos conceitos de gestão de riscos como instrumento de vantagem competitiva;
- Redução de perdas em ativos tangíveis e intangíveis e prevenção de erros e/ou irregularidades;
- Diferencial de mercado a ser explorado na relação com investidores;
- Abordagem padrão para mapeamento de processos;
- Consenso da diretoria sobre os principais riscos e processos da Organização;
- Conhecimento das atividades, riscos e controles-chave das áreas;
- Clara definição dos riscos a serem gerenciados;
- Melhor alocação de recursos para gestão dos principais riscos;

## 2.2. A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO

D'Avila e Oliveira (2002, p. 25) conceituam a importância do controle interno da seguinte forma:

Controle interno é um processo executado pelo conselho de administração, gerência e outras pessoas de uma organização, desenhado para fornecer segurança razoável sobre o alcance de objetivos nas seguintes categorias; eficácia e eficiência operacional;

mensuração de desempenho e divulgação financeira; proteção de ativos; cumprimento das Leis e regulamentações.

Os problemas de controle interno encontram-se na empresa moderna, em todas as suas áreas: vendas, fabricação, compras, tesouraria, etc.

O exercício de um adequado controle, sobre cada uma destas funções assume fundamental importância para que se atinjam os resultados mais favoráveis, com menores desperdícios.

A função da contabilidade, como instrumento de controle administrativo é hoje unanimidade reconhecida. Um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em um controle interno eficiente é até certo ponto inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nos relatórios contábeis”.

D’Avila e Oliveira (2002) afirmam que o contínuo desenvolvimento das empresas e o aumento da competitividade exige dos gestores conhecimento de novas ferramentas de trabalho que propiciem implantar mudanças e possibilitem obter resultados positivos. A evolução, aliada ao constante crescimento, conseqüentemente altera as atividades internas da empresa, tornando as atividades e tarefas mais complexas, sendo necessário implantar um sistema de controle interno que assegure e auxilie os administradores na gestão empresarial.

O sistema de controle interno, por meio de suas ferramentas, permite que as operações sejam padronizadas, objetivando maior segurança e eficiência para obtenção dos resultados.

Segundo Mccrimmon & Wehrung (1986 apud MARTINS, SANTOS e DIAS FILHO, 2004) “Para estabelecer um sistema de controle de gestão dos recursos, a governança se depara, inevitavelmente, com a necessidade de tratar os riscos empresariais, que são ‘eventos futuros e incertos que podem influenciar de forma significativa o cumprimento dos objetivos de uma firma”

Para uma boa governança corporativa dentro de uma empresa, é necessária a implantação de técnicas para identificação, avaliação e controle de riscos, sendo impossível existir governança empresarial sem um eficaz controle interno. Para que o gerenciamento de riscos seja um sucesso, é preciso que os

líderes das organizações possam enxergá-los como uma forma de gerar valor aos acionistas.

Segundo Attie (1992, p.200), é impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações propostas.

O sistema de controle interno pode ser de natureza preventiva, detectiva e corretiva;

**a) Preventiva:** atua como uma forma de prevenir a ocorrência dos problemas, exercendo o papel de uma espécie de guia para a execução do processo ou na definição das atribuições e responsabilidades inerentes.

**b) Detectiva:** detecta algum problema no processo, permitindo medidas tempestivas de correção.

**c) Corretiva:** serve de base para detectar erros, desperdícios ou irregularidades, depois que as mesmas já ocorreram, permitindo ações posteriores corretivas.

A utilidade do controle interno, tanto detectiva, quanto preventiva, torna-se evidente quando assegura a salvaguarda dos ativos da empresa e promove o bom desenvolvimento dos negócios, que protegem não só os negócios, mas também as pessoas que nela trabalham.

O controle interno, para ser prático, deve ser apropriado ao tamanho da empresa e ao porte das operações, ser objetivo no que se pretende controlar e simples em sua aplicação. O sistema deve ser econômico, levando sempre em conta a relação custo-benefício.

### *2.3. IMPLANTAÇÃO DE CONTROLE INTERNO*

A implementação de novas metodologias e tecnologias que se enquadrem nos subsistemas das organizações, no modelo gestão, no sistema de informação e nos processos operacionais, tem como objetivo, acima de tudo, estimular a competência das pessoas dentro das organizações, buscando o envolvimento e o comprometimento com os objetivos da empresa.

Segundo Almeida (1996) o grande volume de operações realizadas no dia-a-dia das empresas faz com que os seus gestores necessitem de um sistema de Controle Interno que possibilite que todas as operações sejam realizadas de acordo com as políticas estabelecidas para atingirem o objetivo esperado. O controle interno é um instrumento, que através de suas ferramentas, auxilia a administração em todas suas atividades de caráter administrativo e operacional. No entanto deve variar de acordo com a natureza do negócio, estrutura e tamanho da empresa, diversidade e complexidade das operações, métodos utilizados para processamento dos dados e requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

Deve ser implantado abrangendo os aspectos administrativos e operacionais em consonância com os valores e políticas estabelecidas pelos proprietários ou diretores e seguido na íntegra por todos os funcionários da empresa. Deve ainda ser constantemente revisto e adaptado pelos auditores internos e apoiado pelos executivos e gestores.

A figura abaixo representa um sistema de Controle Interno e suas principais atividades:

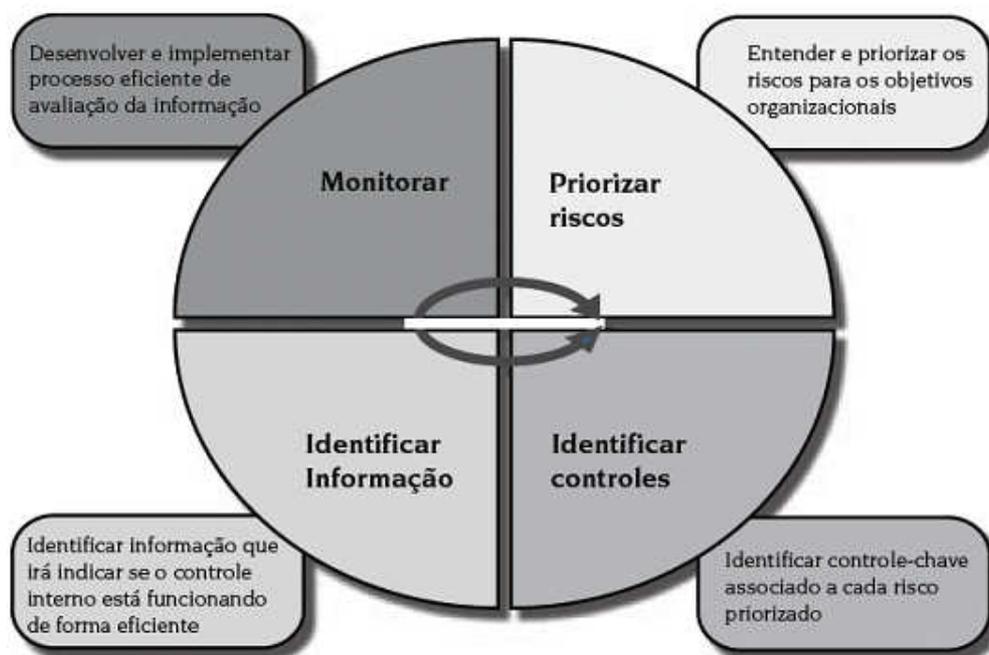


Figura 2 – Controles Internos segundo COSO

Fonte: **Artigos científicos e revistas relacionadas à área de Controles Internos e auditoria: PCAOB Standard, Governance Institute.**

### 2.3.1 – Princípios fundamentais a serem adotados nos controles internos

Ferramenta que agrega confiabilidade aos resultados gerados pelos fluxos de operações, que possibilita apoio a tomada de decisão dos empresários, os controles internos devem ser vivenciados por cada entidade, independentemente do seu segmento.

Ele é um instrumento que fornece uma segurança razoável para a administração, não podendo ser visto como uma segurança absoluta.

O Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (*AICPA American Institute of Certified Public Accountants*) conceitua que: “O controle Interno compreende o plano da 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”.

E afirma que são quatro os objetivos do controle interno:

- Proteção de ativos;
- Obtenção de informação adequada;
- Promoção da eficiência operacional; e
- Estimulação da obediência e do respeito às políticas da administração.

Attie (1992) afirma que: “O controle interno compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos”.

As organizações, ao realizarem suas operações internas, necessitam de procedimentos e mecanismos que assegurem a sua execução e o registro de forma correta, eficiente e ordenada, denominados de “controle interno”. Dessa forma, garante-se que seja cumprida a finalidade institucional da organização (ATTIE 2007; NASCIMENTO; OTT; SILVA, 2007).

Em relação aos controles, é importante ressaltar que existem princípios e meios que são necessários e devem ser desenvolvidos nas organizações. As principais formas que podem dar suporte à proteção dos ativos e respaldo às informações estão apresentadas no Quadro 1:

<b>Formas</b>	<b>Conceitos</b>
Segregação de Funções	Ninguém deve ter sob sua responsabilidade todas as fases inerentes de uma operação, devem ser executados por pessoas e setores independentes entre si.
Sistema de Autorização e Aprovação	Compreende o controle das operações através de métodos de aprovações , a pessoa que autoriza não deve ser a mesma que aprova para não expor ao risco os interesses da empresa.

Determinação de função e responsabilidade	Determinada a noção exata aos funcionários sobre suas funções, incluindo as responsabilidades do cargo com a definição através de organogramas .
Rotação de funcionários	Corresponde ao rodízio dos funcionários para reduzir a possibilidade de fraudes.
Carta de fiança	Determina aos funcionários que em geral lidam com valores, a responsabilidade pela custódia de bens e valores, resguardando a empresa e dissuadindo, psicologicamente os funcionários a tentações.
Manutenção de contas de controle	Indica a precisão dos saldos das contas detalhadas, geralmente controladas por outros funcionários.
Seguro	Compreende a manutenção de apólice de seguros, valores e riscos a que está sujeita a empresa.
Legislação	Atualização permanente sobre a legislação vigente, para diminuir riscos e não expor a empresa a contingências fiscais e legais.
Diminuição de erros e desperdícios	Indica a detecção de erros e desperdício na fonte devido a controles mal definidos
Contagens físicas independentes	Correspondem as contagens periódicas de bens e valores, visando aumentar o controle físico e proteger os interesses da empresa.
Alçadas progressivas	Compreende estabelecer de forma escalonada, dando aos altos escalões as principais decisões e responsabilidades

**Quadro 2** – Princípios fundamentais a serem adotados nos controles internos

**Fonte:** Attie (2007, p. 190 - 191).

2.3.2 A avaliação do ambiente de controle existente deve considerar:

- a definição de funções de toda a administração;
- o processo decisório adotado na entidade;

- a estrutura organizacional da entidade e os métodos de delegação de autoridade e responsabilidade;
- as políticas de pessoal e segregação de funções;
- o sistema de controle da administração, incluindo as atribuições da auditoria interna, se existente.

### **2.3.3** Avaliação dos procedimentos de controle deve considerar:

- normas para elaboração de demonstrações contábeis e quaisquer outros informes contábeis e administrativos, para fins quer internos quer externos;
- elaboração, revisão e aprovação de conciliações de contas;
- sistemática revisão da exatidão aritmética dos registros;
- adoção de sistemas de informação computadorizados e os controles adotados na sua implantação, alteração,
- acesso a arquivos e geração de relatórios;
- controles adotados sobre as contas que registram as principais transações da entidade;
- sistema de aprovação e guarda de documentos;
- comparação de dados internos com fontes externas de informação;
- procedimentos de inspeções físicas periódicas em ativos da entidade;
- limitação do acesso físico a ativos e registros; e a comparação dos dados realizados com os dados projetados.

### **2.3.4** Modelo de Confiança de Controle Interno

Mediante a confiança nos controles internos é que se torna possível colher relatórios e demonstrações contábeis com informações condizentes com a realidade da organização, para desta forma tomar as melhores decisões e transparecer confiabilidade para o mercado financeiro em geral. O controle interno

gira em torno dos aspectos administrativos de uma entidade, influenciando diretamente sobre os aspectos contábeis.

A função da Contabilidade como instrumento de controle administrativo é de extrema importância, pois um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em um eficiente controle interno se torna, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas em seus relatórios.

Um gerenciamento eficaz dos controles internos é fundamental para melhor compreender, definir e avaliar a estrutura de controle da organização.

Segundo Almeida (1996, p.50) “Deve-se executar os seguintes passos na avaliação do controle interno:

- a-) levantar o atual sistema de controle interno,
- b-) verificar se o sistema levantado é o que realmente está sendo seguido na prática,
- c-) avaliar a possibilidade do sistema revelar de imediato, erros e irregularidades e determinar tipos e volumes de procedimentos de auditoria com as devidas recomendações”.

Para que a administração disponha de um bom sistema de controle interno é necessário:

- a-) um ambiente de controle e postura exemplar da alta direção,
- b-) processos de avaliação de riscos, atividades de controle, processos de informação e comunicação e um monitoramento de funções e processos.

Com o intuito de melhor ilustrar um apropriado controle interno, são detalhadas a seguir características dos quatro estágios (não-confiável, insuficiente, confiável e excelente) de modelo de confiabilidade, conforme a extensão da documentação e a consciência e monitoramento:

<b>Tipos</b>	<b>Características</b>	<b>Implicações</b>
<b>Não Confiável.</b>	Controle, políticas e procedimentos relacionados não foram adotados nem documentados;	documentação insuficiente para suportar a certificação e a garantia da administração; nível de esforço para documentar, testar e corrigir controles é significativo.
<b>Insuficiente</b>	Controles, políticas e procedimentos relacionados foram adotados, mas não estão completamente documentados; há um processo de criação para a divulgação, mas não está totalmente documentado	documentação insuficiente para suportar a certificação e a garantia da administração; o nível de esforço para documentar, testar e corrigir controles é significativo;
<b>Confiável.</b>	Controles, políticas e procedimentos relacionados foram adotados e estão completamente documentados; há um processo de criação para a divulgação que está documentado de forma apropriada; os empregados têm consciência de suas responsabilidades sobre as atividades de controle;	documentação suficiente para suportar a certificação e a garantia da administração; o nível de esforço para documentar, testar e corrigir controles pode ser significativo dependendo das circunstâncias da empresa;
<b>Excelente</b>	Apresenta todas as características do modelo confiável; existe um programa de gerenciamento de riscos e controles, de modo que os controles e procedimentos são documentados e continuamente reavaliados para refletir um processo maior ou mudanças organizacionais; utiliza um processo de auto-avaliação para avaliar o desenho e a eficácia dos controles;	Implicações do modelo confiável; tomada de decisão aperfeiçoada em virtude de informações pontuais e de alta qualidade; utilização eficiente dos recursos internos; monitoramento em tempo real.

**Quadro 3 - Modelo de Confiabilidade**

**Fonte:** DELOITTE; TOUCHE; TOHMATSU, 2003

### 2.3.5 Modelo de Gestão

Os indivíduos, de maneira formal ou simbólica, estabelecem padrões para a sua existência, quer de êxito profissional, quer de reconhecimento social, ou de padrões estéticos. Tentam resolver seus problemas de absorver os diversos espectros do ambiente trabalhando com abstrações, idealizando ou pensando em modelos. Assim, “os modelos são na realidade as imagens intelectuais sobre as quais se desenvolve o conhecimento obtido de um trabalho explícito ou não, de seleção dos elementos relevantes da porção da realidade em análise.”

(Guerreiro, 1989, p.62). Podem, portanto, ser caracterizados como um artifício, uma simplificação de uma determinada realidade para facilitar a comunicação.

As tentativas de externalizar ideias, pensamentos ou abstrações, ocorrem em qualquer ambiente de convívio, seja familiar ou empresarial, como exemplos. Para alcançar êxito em seus propósitos no ambiente empresarial, o indivíduo, como gestor, estabelece em um primeiro momento, um modelo para a sua gestão, segundo o qual conduzirá a sua equipe na direção dos objetivos a serem alcançados.

Os modelos empresariais de gestão foram, primeiramente, amparados e sistematizados em meio às bases filosóficas de cientistas e filósofos, como René Descartes, Isaac Newton e Francis Bacon, cujos pensamentos tiveram importância marcante na cultura da qual emergiram as teorias administrativas, influenciando, consideravelmente, a construção da sociedade industrial.

A visão mecanicista, representada pelos teóricos e propositores Taylor, Ford e Fayol, também marcou a sociedade industrial, tocando em pontos como: a) a produtividade e eficiência na produção, princípios do planejamento, preparação, controle e execução do trabalho (Taylor, 1995); b) a invenção de Ford da linha de montagem na produção, ressaltando os princípios de intensificação, economicidade, produtividade (Maximiano, 1995); c) a divisão de trabalho, autoridade e responsabilidade, disciplina, unidade de comando, unidade de

direção, subordinação, remuneração do pessoal, centralização, hierarquia, ordem, equidade, estabilidade do pessoal, trabalho em equipe e iniciativa das pessoas. (Fayol, 1989).

Note-se que, a partir desses modelos passados, oriundos das teorias da administração, é que as empresas em geral se firmam. Elas podem e, de fato, modificam as bases administrativas, mas, em essência, guardam os resquícios precedentes. No Brasil, o assunto Modelo de Gestão foi, inicialmente, discutido, conceituado e entendido pelos estudiosos Armando Catelli e Reinaldo Guerreiro, com seu grupo de estudos sobre Gestão Econômica. Eles apresentaram os princípios e as diretrizes de um modelo de gestão.

O modelo de gestão, segundo Guerreiro (1989, p. 230), é caracterizado por um conjunto de princípios que devem ser observados. Esses princípios existem para que se observe e procure garantir que:

- a) a missão da empresa seja cumprida;
- b) seja inserida na empresa uma estrutura adequada que ofereça o devido suporte às suas atividades e ao seu funcionamento sistêmico;
- c) se institucionalize um estilo de gestão condutor para a criação de uma cultura que permita a integração das pessoas em torno dos objetivos estabelecidos pela empresa;
- d) a execução dos planos preestabelecidos, conjuntamente com os recursos utilizados para tal execução, sejam devidamente aferidos, a fim de que os possíveis desvios provenientes de desajustes na operacionalização dos planos sejam corrigidos;
- e) as variáveis do ambiente externo, bem como as do ambiente interno, sejam observadas atentamente para que, em caso de necessidade, novos recursos sejam disponibilizados no processamento dos bens e serviços propostos pela empresa.

Catelli (2001), por seu turno, divulgou o modelo de gestão como sendo o conjunto de princípios, nem sempre formalizados, que pode ser contemplado por

meio da observância dos quatro instrumentos de gestão, tais como planejamento, controle, sistemas de informações etc. e demais práticas gerenciais adotadas na empresa. Noutras palavras, ele constitui um conjunto de crenças e valores a respeito da maneira como administrar uma empresa. Dele decorre uma série de diretrizes que impactam nos subsistemas e no sistema organizacional. Essas diretrizes mostram se a empresa tem ou não planejamento e controle, qual o grau de participação dos gestores nas decisões, quais os critérios de avaliação de desempenho, quais os papéis dos gestores na empresa, entre outros.

Diversos são os autores que tratam dos elementos de uma gestão. Por meio da revisão de literatura, percebe-se que as tarefas de uma administração, como as de planejar, executar, controlar, organizar, coordenar etc., têm sido estudadas por autores consagrados no âmbito da administração, como mencionado anteriormente. Entre eles, encontra-se Fayol (1989), que já resumia os elementos essenciais de uma gestão como sendo a previsão, a organização, o comando, a coordenação e o controle.

Assim, também, Fayol (1989), Stoner e Freeman (1985) e Daft (2004) desenvolveram a idéia de que uma administração deve se ater ao planejamento, à organização, à liderança e ao controle. Robbins (1978) trouxe os mesmos elementos expostos por seus precedentes, classificando-os em planejamento, organização, liderança e avaliação.

Com essa mesma abordagem, Steiner e Miner (1981) trataram os elementos da gestão. Para eles o planejamento deve incluir todas as decisões que cercam as atividades da empresa, o controle dos planos deve ter inculcido em seu processo a avaliação do desempenho organizacional, além do que as atividades e as relações entre as pessoas precisam ser coordenadas.

O que fica transparente, ao compilar os elementos de gestão entre a diversidade de bibliografias existente, essencialmente as que tangem às ciências administrativas, é que a empresa pode ser visualizada por meio de tarefas fundamentais e gerais de gestão, tais como: prever; organizar; comandar; coordenar e controlar, como já era estudado por Fayol. Tais tarefas foram

expandidas e reclassificadas por outros autores, inserindo-se grupos que espelham os aspectos de relacionamento humano e informacionais, por exemplo.

Os quatro elementos a serem tratados aqui envolvem: a organização; o planejamento; a execução; o controle. A organização engloba as funções e responsabilidades, o poder e a autoridade e a estrutura organizacional, aspectos esses que se destinam a formatar o desenho da empresa. Os demais elementos refletem o processo de gestão da empresa.

### 2.3.6 Instrumentos de Controle e a Formatação Estrutural do Sistema de Controle Interno

O sistema de controle interno deve ser estabelecido por meio de diversas etapas preordenadas e que respeitem o objetivo central do sistema, qual seja, a eficiência do controle.

Nesse passo devem ser estipuladas regras seqüenciais que permitam a regência de um sistema de controle interno efetivo, pois tais regras delimitarão os instrumentos deste sistema e a possibilidade de utilização prática destes instrumentos quando verificada alguma falha ou irregularidade algumas destas regras que permitem a regência do sistema de controle e o implemento efetivo de seus instrumentos:

- A pormenorização de todas as competências do ente controlado, detalhando as inúmeras atribuições contábeis, fiscais, operacionais, orçamentárias e patrimoniais, por meio de:

a) fluxograma completo e *check list* da organização estrutural da instituição com suas respectivas competências e atividades;

b) a delimitação de atribuições de cada órgão responsável pelo controle e sua colaboração com o órgão central;

c) levantamento e planejamento dos gastos com pessoal da equipe técnica de controle e a disponibilidade de recursos;

d) determinação da independência de cada órgão controle interno e seu relacionamento com o órgão central do sistema.

- Estudo do potencial de risco da Instituição, ou seja, verificação do "*grau de vulnerabilidade*"<sup>44</sup> da Administração no que diz respeito ao desperdício e malversação do recurso público. Nesta análise, ao mínimo três aspectos devem ser considerados:

a) o contexto local do controle, ou seja, o ambiente em que o controle está inserido e influências ambientais no resultado almejado;

b) risco da atividade, considerado aquele risco decorrente de desperdícios, fraudes ou irregularidades e o estudo do impacto desta perda inerente à atividade de controle;

c) verificação prévia dos controles e métodos internos de repressão de ilegalidades e fraudes e sua adequação estrutural com o implemento do sistema de controle.

Deve haver também, conforme o caso, uma revisão detalhada do sistema de controle interno, com vistas à verificação de se atende aos requisitos de eficácia e eficiência. É esta revisão que determinará se o sistema funciona de acordo com os objetivos predeterminados, considerado o potencial de risco da Instituição. Para tal, deve-se:

a) identificar e documentar todos os atos diários realizados na atividade administrativa;

b) avaliar os órgãos responsáveis pelo controle interno e adequar seus procedimentos aos objetivos pretendidos, inclusive em relação ao excesso de controle;

c) analisar as informações relativas aos resultados obtidos no exercício do controle, identificando as falhas e irregularidades existentes e apontando suas correções.

- Deve haver também uma cultura à elaboração de relatórios gerenciais de controle que permitam a análise das deficiências do controle, ou ainda, a segurança e o benefício que proporcionou ao ente controlado.

Os relatórios com vistas à apuração da eficácia e eficiência do sistema de controle interno permite a avaliação da maturidade alcançada pelo órgão de controle interno, permitindo uma análise da extensão, oportunidade e deste

controle, o que poderá, inclusive, subsidiar um eventual futuro procedimento de auditoria interna.

- responsabilidade – deve ser definida de forma expressa, relativamente a cada agente ou setor, e conhecida via manuais internos;
- integração do sistema – por tratar-se de um complexo de ações, o sistema deve ser desenvolvido de forma integrada, levando a um fluxo de realização de tarefas onde um determinado setor seja controlado por outro.

Os instrumentos do sistema de controle interno são, pois, mecanismos prévios de ordenação estrutural e de conduta, que permitem uma formulação sólida do sistema (objetiva e subjetiva), com vistas à necessária eficiência da atividade de controle.

Passa-se, neste aspecto, a análise detalhada de uma proposta de estrutura objetiva e subjetiva de sistema de controle interno.

## *2.4 OS IMPACTOS DA IMPLEMENTAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS*

Os controles internos devem ser planejados e implantados visando um nível satisfatório de segurança, observando os benefícios, os possíveis riscos e os respectivos custos de manutenção.

Desde a implantação do sistema de controle deve-se ter a compreensão das metas a serem alcançadas, pois quanto melhor for seu planejamento, menores serão os custos com as mudanças e variações de volume que se apresentam.

Sendo uma decisão estratégica, a determinação do sistema de controle interno da empresa, exige uma ponderação e análise em relação aos seus custos. Porém pensar exclusivamente nos custos, tem levado ao insucesso muitas organizações.

Sendo a empresa um conjunto de atividades encadeadas, Schmidt, Santos e Arima (2006) cita: “ O controle interno é um conjunto de controles interligados de

maneira lógica, abrangendo toda as funções administrativas, ou seja, o planejamento, a execução e o controle”.

Apesar da dificuldade de mensuração dos benefícios, o importante não é a redução isoladamente dos custos e sim a mais adequada relação custo x benefício da implantação e manutenção do sistema a ser adotado.

Para que se possa conhecer de que maneira a entidade opera, como que funcionam os seus ciclos operacionais, de que forma ela busca atingir os seus objetivos, o recomendado é buscar em cada área da organização a sua funcionalidade. E como cada pessoa opera na organização de determinada área, parti-se do pressuposto que ela segue uma rotina recomendada contribuindo assim, com sua parcela no desempenho da empresa como um todo. Dessa forma conhece os controles internos da entidade, dentro de cada área, e como ela se assegura para que não ocorram erros potenciais, controlando as suas causas antecipadamente.

Segundo Sérgio Jund (2002) assim conceitua controles internos: “Por controles internos, entendemos todos os investimentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que verificamos dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio”.

Com o objetivo de demonstrar a importância da implantação dos controles internos nas empresas de médio e pequeno porte, destacamos as principais áreas de riscos que as empresas ficam sujeitas quando do seu não acompanhamento.

#### 2.4.1 O Controle Interno como Estratégia Organizacional

As organizações necessitam de um plano de atuação, consistente e estruturado, para direcionar o processo de gestão e orientar suas ações a curto e a longo prazo; isto exige o desenvolvimento de estratégias dinâmicas, para obtenção de informações relevantes e a definição das diretrizes organizacionais.

De acordo com Zaccarelli (2000, p. 73): Estratégia pode ser definida como um guia para decisões sobre interações com oponentes de reações imprevisíveis,

que compreende duas partes: ações e reações envolvendo aspectos do negócio e preparação para obter vantagens nas interações.

Estratégia é uma forma de pensar no futuro, uma atividade que deve estar integrada ao processo decisório das organizações, que envolve o conhecimento sistêmico do negócio e a verificação contínua das tendências do mercado (OLIVEIRA, PEREZ JÚNIOR E SILVA, 2002).

No contexto atual, verifica-se que as empresas adotam estratégias para alcançar os objetivos planejados e orientar sua visão de futuro. O sistema de controle interno constitui -se em importante ferramenta estratégica, pois possibilita que as decisões sejam realizadas com maior grau de certeza e segurança, em menor tempo viável , ampliando as perspectivas de negócio da organização.

#### 2.4.2 Matriz de Riscos

A mensuração qualitativa de riscos pode ser gerada através de uma matriz de riscos, onde o nível de risco é definido pela composição das variáveis frequência (probabilidade) e impacto financeiro (severidade), associadas aos eventos de perda (fatores de risco) inerentes ao processo avaliado. A matriz de riscos é uma ferramenta que pode ser empregada na análise de riscos de processos de várias naturezas. Em Figueiredo (2001) a matriz de riscos é utilizada na avaliação de riscos operacionais e de riscos ambientais, respectivamente.

Segundo Bergamini Junior (2005), a tabulação dos riscos em uma matriz permite a clara e ordenada identificação dos riscos que podem afetar a empresa, tanto em termos de frequência quanto de impactos. Em geral, adota-se uma classificação qualitativa para os níveis de frequência e de impacto, que poderá variar em função do processo avaliado, da cultura da empresa ou do segmento de mercado de atuação da empresa, entre outros fatores.

A matriz de risco é construída pela composição das variáveis severidade e frequência, podendo ser particionada em regiões que caracterizam os níveis de risco avaliados. A definição dos níveis pode variar em função do perfil de risco do gestor, dos processos avaliados e dos produtos e serviços operacionalizados. A

matriz de riscos, com níveis de risco classificados em Baixo Risco, Médio Risco e Alto Risco

Em geral, pode-se considerar que os riscos situados na região de alto risco seriam indicativos de necessidade de controles mais rígidos, enquanto que os riscos situados na região de baixo risco seriam um indicativo de controle adequado. Entretanto, esta leitura não pode ser generalizada a todos os tipos de riscos, dado que o nível de risco obtido a partir de uma matriz de risco não está diretamente associado à ausência ou excesso de controles.

Por exemplo, a avaliação de um risco de oscilação do mercado de câmbio, em um cenário de alta frequência e alta severidade, poderia situar-se na região de médio risco e estar no nível de controle desejável pelo gestor, desde que houvesse um elemento mitigador, por exemplo, um *hedge* cambial que minimizaria ao menos o impacto financeiro de uma eventual perda, uma vez que o controle da frequência está fora do domínio do gestor. Nesta situação, uma leitura direta da matriz de riscos poderia induzir à necessidade de implementação de novos controles quando não forem necessários. Para esta situação é indicada a análise do risco residual, quer dizer, da exposição líquida que permanece após a aplicação dos controles (MARSHALL, 2002).

#### 2.4.3 Matriz de Importância-Desempenho

Uma matriz de importância-desempenho é uma ferramenta de controle, normalmente utilizada para avaliar o desempenho de um produto ou de um processo produtivo. Ela é construída a partir do nível de importância e do nível de desempenho de critérios competitivos associados aos produtos. Os critérios competitivos podem ser do tipo: *rapidez e confiabilidade* na entrega dos produtos; *flexibilidade* no projeto ou no mix de produção dos produtos; e o *custo* reduzido dos bens fabricados (SLACK, 1993). Além da avaliação de processos produtivos, a matriz de importância-desempenho poderá ser utilizada para medir o

desempenho de processos em empresas prestadores de serviço (GIANESI & CORRÊA, 1996).

## 2.5 MODERNAS PRÁTICAS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA

De acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2004), a Governança Corporativa é o sistema de gestão pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre acionistas/cotistas, Conselho de Administração, Diretoria, Auditoria Independente e Conselho Fiscal. As boas práticas de Governança Corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade, facilitar o seu acesso ao capital e contribuir para a sua perenidade.

Segundo Lodi (2000, p. 13), “chama-se de Governança Corporativa o sistema de relacionamento entre os acionistas, os auditores independentes e os executivos da empresa, liderado pelo Conselho de Administração”.

*The Cadbury Report*, primeiro código das práticas de Governança Corporativa, citado por Lodi (2000, p. 25), definiu-a como “o sistema pelo qual as companhias são dirigidas e controladas. Ele coloca os conselheiros no centro de qualquer discussão sobre Governança Corporativa”.

Diversos fatores impulsionaram o desenvolvimento das práticas e dos conceitos de Governança Corporativa no Brasil, destacando-se a globalização da economia, as privatizações, o mínimo poder de decisão atribuído aos acionistas minoritários pela Lei das Sociedades Anônimas e o movimento internacional de fusões e aquisições.

### 2.5.1 Códigos das Melhores Práticas de Governança Corporativa

Nos vários Códigos das Melhores Práticas de Governança Corporativa existentes no mundo, são tratados, dentre outros aspectos, aqueles relacionados

às características dos conselhos de administração, como tamanho, origem dos membros, limite de idade e de tempo para permanência no colegiado; às características dos comitês de auditoria; ao exercício da presidência da empresa, como impossibilidade de acumulação do cargo de presidente do Conselho, e de fixação de sua remuneração.

Tomando-se por base a aplicação da Governança Corporativa nos países que lhe deram origem, observa-se que o exercício de suas práticas requer transparência, equidade de tratamento dos acionistas, periódica prestação de e obediência às leis do país, o que constitui os quatro pilares de sustentação desse sistema.

Embora haja algumas divergências entre os aspectos de governança no Brasil e aqueles adotados em outros países, os órgãos e instituições nacionais não ficaram alheios ao desenvolvimento e aplicação de seus conceitos, adaptando-os à estrutura do capital brasileiro.

Entre as principais iniciativas de estímulo e aperfeiçoamento ao modelo de governança das empresas no Brasil, destacam-se a criação do Novo Mercado pela Bolsa de Valores do Estado de São Paulo (Bovespa), a cartilha de Governança Corporativa da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Código das Melhores Práticas do IBGC. Além desses documentos, os seguintes marcos legais também contribuíram para o avanço da Governança Corporativa no Brasil: a reforma na Lei das Sociedades Anônimas, por meio da Lei nº 10.303/01; Lei nº 11.638, de 28/12/2007; Lei nº. 10.406/02; do Novo Código Civil; a Instrução CVM nº 457, de 13/07/2007; e a Deliberação CVM nº 527, de 11/07/2007.

Tanto a Lei n. 11.638/07, quanto a Lei n. 10.303/01, ou ainda as diversas iniciativas da CVM, como a recente Instrução n. 457/07 e a Deliberação n. 527/07, abordam um dos aspectos cruciais da Governança Corporativa, qual seja, a convergência ou harmonização, como é mais conhecida, na elaboração e evidenciação de informações contábeis. Essas informações são apresentadas em forma de relatórios, os quais irão influenciar o processo decisório de seus usuários e deverão satisfazer às suas necessidades e as disposições legais que regem o país.

Percebe-se, assim, que no Brasil há toda uma série de iniciativas no sentido de fortalecer a Governança Corporativa das empresas, e que as práticas propugnadas convergem para aquelas internacionalmente aceitas.

Embora a Governança Corporativa seja comumente associada principalmente a aspectos da estrutura da alta gestão, em certa medida ela só é eficaz se também produz resultados positivos em todos os níveis internos da organização, compreendendo essencialmente a boa performance na gestão de riscos e controles internos, incluídas nisso as questões de comportamento e conduta ética, bem como a elaboração e evidenciação das informações

### 2.5.2 Lei SOX e as Exigências Relacionadas ao Comitê

De Auditoria e aos Controles Internos A Lei SOX foi aprovada em julho de 2002 pelo Congresso dos Estados Unidos, gerando uma ampla reforma nos relatórios financeiros e nas práticas de Governança Corporativa das companhias norte-americanas com ações nas bolsas de valores, atingindo também as empresas estrangeiras com recibos de ações *American Depositary Receipt* (ADR) negociados em bolsas dos Estados Unidos. A Lei SOX está fundamentada nos quatro valores fundamentais da Governança Corporativa (ANDRADE; ROSSETI, 2004): *compliance*, *accountability*, *disclosure* e *fairness*.

A Lei SOX surgiu como alternativa para aumentar o controle sobre as empresas que operam no mercado de capitais dos Estados Unidos, e, desse modo, diminuir a probabilidade de golpes bilionários, como os que ocorreram com a Enron, em 2001, e com a *WorldCom*, em 2003.

Essa lei impõe controles e procedimentos que intensificam e aumentam a responsabilidade dos executivos das empresas listadas no mercado de capitais norte-americano, regulamentado pela *Securities and Exchange Commission* (SEC), instituição equivalente à CVM do Brasil. Sua principal finalidade é restaurar a confiança dos investidores no mercado de capitais.

A lei também criou uma comissão, a *Public Company Accounting Oversight*

*Board* (PCAOB), com representação do setor privado, sob supervisão da SEC, que tem poder de fiscalizar e regulamentar as atividades de auditoria e de punir os auditores que vierem a violar os dispositivos legais.

Entre as mudanças introduzidas pela Lei SOX, destacam-se a obrigatoriedade do Comitê de Auditoria, a certificação das demonstrações contábeis, a maior transparência nos relatórios de informação e a total separação entre atividades de auditoria externa e contabilidade.

A Lei SOX responsabiliza formalmente a administração pela implementação e manutenção de uma estrutura de controle interno, bem como determina que os auditores externos opinem sobre a avaliação da efetividade da estrutura adotada pela empresa.

O processo de adaptação das empresas às determinações da Lei não foi fácil, principalmente no tocante ao atendimento do que dispõem as suas seções 301 e 404, que tratam da criação, respectivamente, do Comitê de Auditoria e de mecanismos de controle interno.

### 2.5.3 A Lei SOX e o Comitê de Auditoria

Até a publicação da Lei SOX, os Comitês de Auditoria praticamente não existiam; hoje, ganharam destaque e já são considerados importantes instrumentos de gestão de risco e veículo de comunicação entre o Conselho de Administração, os auditores e, indiretamente, os acionistas das companhias listadas nos diversos mercados de capitais no mundo.

A legislação norte-americana determina que todas as companhias de capital aberto listadas nas bolsas de valores dos Estados Unidos ou com negócios na *National Association of Securities Dealers Automated Quotations* (NASDAQ) instalem um Comitê de Auditoria responsável direto pela indicação, remuneração e supervisão da Auditoria Externa e também pela resolução de disputas entre a administração e a auditoria independente. A Lei SOX ainda prevê normas sobre a independência dos membros do Comitê de Auditoria e a divulgação do nome do

expert financeiro do Comitê, bem como a transferência de parte dos poderes e das responsabilidades, exercidas pelos diretores executivos, para o Comitê de Auditoria (KPMG'S AUDIT COMMITTEE INSTITUTE, 2004).

A Lei SOX determina que o Comitê de Auditoria será composto por no mínimo três membros do Conselho de Administração, devendo um de seus membros ser um especialista financeiro (*financial expert*), com entendimento das demonstrações contábeis e princípios contábeis.

A seção 301 estabelece que, na qualidade de órgão do Conselho de Administração, o Comitê de Auditoria é responsável pela: - contratação, substituição e supervisão da auditoria independente ou externa, incluindo a resolução de quaisquer conflitos entre a administração e os auditores independentes;

- criação de procedimentos para receber, processar e lidar com reclamações e/ou denúncias contra a administração, incluindo mecanismos de recebimento de denúncias anônimas e confidenciais por parte de empregados;
- interação e comunicação com os auditores externos e internos, Conselho de Administração, diretoria, *controllers*, advogados, entre outros agentes do processo de elaboração das demonstrações contábeis;
- identificação de aspectos contábeis críticos e análise da adequada aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos;
- avaliação dos controles internos e de riscos corporativos;
- adesão a leis, regulamentos e código de ética; e
- pré-aprovação dos serviços de não auditoria oferecidos pelo auditor independente.

A companhia que busca a eficácia de seu Comitê de Auditoria deve adotar os seguintes cuidados (COSO & PRICEWATERHOUSECOOPERS, 2007, p. 3):

- estabelecimento de um regimento interno formalizado, que forneça a estrutura do Comitê para a organização, bem como seu papel e os pré-requisitos a serem atendidos por seus membros;

- seleção de membros adequados; os membros são aprovados pelo Conselho de Administração, mas o Comitê de Auditoria deve indicar somente representantes que apresentem as qualificações e as experiências requeridas;
- definição de papéis e responsabilidades, que podem variar de acordo com as circunstâncias específicas da companhia. Geralmente, as responsabilidades referem-se aos sistemas de gestão de risco e controles internos, à apresentação dos relatórios financeiros e ao atendimento e cumprimento de leis, normas e regulamentos;
- consideração da independência dos seus membros, já que o Comitê é responsável pela supervisão do processo de elaboração de relatórios financeiros, podendo vir a questionar o que é estabelecido pela administração, e até mesmo ser contrário a decisões superiores;
- delimitação do período de duração do mandato dos seus membros;
- realização de reuniões apropriadamente agendadas, planejando cuidadosamente o cronograma, as pautas e os participantes;
- apresentação oportuna de assuntos com alto teor técnico em reuniões Regulares garantia de disponibilização de recursos suficientes e assessorias profissionais competentes para o Comitê, incluindo dotação orçamentária e autoridade para contratação de especialistas externos;
- orientação para seus novos membros, disponibilizando-lhes informações
- históricas de várias áreas para atualização sobre a companhia, o comitê, a administração, os auditores internos e os independentes.
- O Comitê de Auditoria e o Conselho Fiscal no Brasil No Brasil, ainda se travam discussões acerca de algumas semelhanças pontuais entre as funções do Conselho Fiscal e as do Comitê de Auditoria.
- Algumas empresas alegam que há sobreposição de funções, assim como que a implementação de um novo comitê, na forma exigida pela legislação norte-americana, acarreta elevadas despesas.

De acordo com as regras norte-americanas, o Comitê de Auditoria deve fazer parte do Conselho de Administração, e ser composto por pelo menos três membros independentes – não só da gestão e da auditoria externa, como também dos controladores. Logo, na maioria das empresas, a adoção do Comitê de Auditoria nos moldes norte-americanos implica alterações no Conselho de Administração, acarretando uma mudança na estrutura de poder, já que o Conselho Fiscal precisa ser independente apenas da Administração e da Auditoria Externa, não necessitando de independência em relação aos controladores.

#### 2.5.4 Visão da SOX pelos Órgãos Brasileiros

A CVM e a Associação Brasileira de Companhias Abertas (Abrasca) protocolaram junto à SEC reivindicação no sentido de que as companhias brasileiras sejam desobrigadas de instituir o Comitê de Auditoria, sob o argumento de que o Conselho Fiscal poderia substituir aquele colegiado, já que legalmente exerce idênticas atribuições.

O IBGC não apoiava a substituição do Comitê de Auditoria pelo Conselho Fiscal, por considerar o Comitê de Auditoria o órgão do Conselho de Administração que melhor atendia às funções de controle e relacionamento com as auditorias interna e externa.

Em 2003, a SEC aprovou norma dispensando as companhias estrangeiras de criarem o Comitê de Auditoria, referindo-se ao Conselho Fiscal das corporações brasileiras como órgão substitutivo.

Nos termos expressos nas normas do CMN, do Conselho Nacional de Seguros Privados, da CVM, do IBGC e na nova regulamentação da SEC, as companhias brasileiras têm duas opções:

- adotar um Comitê de Auditoria nos exatos termos contidos nas normas da SEC; e - constituir e/ou utilizar comitês equivalentes para o exercício das funções do Comitê de Auditoria (no caso do Brasil, o Conselho Fiscal).

Por meio da Resolução nº 3.081/03, inicialmente o Banco Central do Brasil seguiu o exemplo da SEC, ao permitir que as atribuições do Comitê de Auditoria

pudessem também ser exercidas pelo Conselho Fiscal. Posteriormente, a Resolução n. 3.170/04, separou claramente o Conselho Fiscal do Comitê de Auditoria, inclusive estabelecendo a proibição de participar do Comitê de Auditoria quem seja ou tenha sido membro do Conselho Fiscal nos últimos 12 meses.

A SEC determina que os órgãos substitutos do Comitê sejam submetidos às regras de independência das leis do país ou às regras de listagem do país, o que no Brasil corresponde às regras da Lei n. 6.404/76. O Conselho Fiscal não tem independência suficiente para substituir o Comitê, pois é formado em sua maioria pelos representantes do controlador. Além disso, seus membros não possuem ampla visão da empresa, visto que não participam das decisões estratégicas da competência do Conselho de Administração.

A Lei nº. 6.404/76 define como uma das principais atribuições do Conselho Fiscal fiscalizar a companhia em defesa dos interesses dos acionistas, ao passo que uma das principais atribuições do Comitê de Auditoria consiste em atuar mais próximo da administração, o que torna impraticável a participação simultânea nos dois colegiados.

O Conselho Fiscal é uma ferramenta eminentemente institucional, de exercício do direito de fiscalização pelos acionistas, principalmente os minoritários, da gestão da administração, o que não atende à finalidade de um Comitê de Auditoria tradicional, que é um instrumento de gestão colocado à disposição do Conselho de Administração para o desempenho de suas funções.

No exercício de suas funções de supervisão da gestão, acompanhamento e avaliação dos controles internos da empresa, o Comitê de Auditoria contribui para o controle de riscos e para a qualidade das informações fornecidas ao próprio Conselho de Administração e ao mercado, papéis que o Conselho Fiscal não pode desempenhar.

Outra questão é que a Lei SOX qualifica o Comitê de Auditoria como responsável por contratar ou destituir a auditoria independente, o que vai de encontro à Lei das Sociedades Anônimas, caso as empresas brasileiras venham a atribuir essa função ao Conselho Fiscal, já que, pela lei, essa é uma atribuição do Conselho de Administração.

Por esses motivos, a empresa que não está disposta a conceder maiores poderes ao Conselho Fiscal prefere criar seu Comitê de Auditoria, em vez de utilizar o Conselho Fiscal para tal função.

Mesmo que a companhia decida não constituir um Comitê de Auditoria em separado, espera-se que o Conselho Fiscal adote os atributos mínimos, visando atender aos requisitos, aos padrões e às melhores práticas de um Comitê de Auditoria.

### 3.3 A Lei SOX e os Controles Internos

A seção 404 da Lei SOX determina uma avaliação anual dos controles e procedimentos internos, devendo a administração da companhia apresentar relatório que:

- afirme sua responsabilidade pelo estabelecimento e pela manutenção de controles e procedimentos internos para a elaboração das demonstrações contábeis;
- avalie e apresente conclusões sobre a eficácia dos controles e procedimentos internos; e
- declare que o auditor independente da companhia atestou e reportou a avaliação feita pela administração.

A seção 404 faz uma exigência mais abrangente, ao determinar que as companhias devem também criar e manter uma estrutura de controle interno que garanta a adequação dos processos relevantes com impacto nos - monitoramento a administração monitora continuamente os controles internos sobre os relatórios financeiros e suas modificações, inclusive o resultado das autoavaliações pelos gestores.

Com o objetivo de cumprir a Lei SOX, considerável número de empresas brasileiras e norte-americanas vem documentando a estrutura de controles internos de processos com base nas recomendações do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), colegiado composto por representantes de reconhecidas entidades das áreas de Contabilidade e Auditoria nos Estados Unidos. Embora haja outras estruturas de controle interno, o Coso tornou-se o modelo prevalecente para o atendimento da seção 404.

O Coso é patrocinado por cinco prestigiadas associações de classe, relacionadas direta ou indiretamente ao informe financeiro empresarial:

- *American Institute of Certified Public Accountant* (AICPA);
- *American Accounting Association* (AAA);
- *Financial Executives International* (FEI);
- *Institute of Internal Auditors* (IIA); e
- *Institute of Management Accountants* (IMA).

A metodologia publicada pelo Coso identifica os objetivos essenciais do negócio de uma dada instituição e define o controle interno e seus componentes, fornecendo critérios a partir dos quais os sistemas de controle podem ser avaliados.

Segundo o Coso (1992 *apud* GHERMAN, 2005), controle interno é um processo que se torna efetivo através das pessoas, as quais devem assegurar com razoável grau de certeza de que serão atingidos os seguintes objetivos fundamentais a qualquer negócio:

- economia e eficiência das operações, incluindo o alcance dos objetivos em termos de desempenho e segurança dos ativos contra perdas;
- veracidade das demonstrações financeiras; e - *compliance* com as normas e legislação locais. Ainda segundo o Coso, o sistema de controles internos é um instrumento de gestão, e não um substituto para a administração. Apesar de formarem um processo, os controles internos são avaliados em um ponto específico do tempo, e não ao longo do seu transcurso.

O modelo apresentado pelo Coso em julho de 1992 – *Internal Control – Integrated Framework* –, conhecido como Coso 1, definiu controle interno e deu critérios para avaliação dos sistemas de controle interno. Em 2001, o Coso associou-se à *Pricewaterhouse-Coopers*, para desenvolver o projeto de um

framework que efetivamente possibilitasse a identificação, a avaliação e o gerenciamento de riscos.

Em setembro de 2004, o Coso estabeleceu o documento denominado *Enterprise Risk Management (ERM) – Integrated Framework*, conhecido informalmente como Coso 2.

O Coso 2 ampliou o conceito de controle interno e o estruturou em oito componentes, ampliando três deles em relação ao Coso 1 (PETERS, 2007, p. 44).

Pelo exposto, verifica-se que a implementação da Lei SOX tem grandes impactos sobre as companhias, valendo, porém, destacar que, segundo a Deloitte (2006), o processo poderá ser facilitado, dado que geralmente as companhias de capital aberto já possuem alguma estrutura de controle interno, ainda que informal e não suficientemente documentada; muitas companhias poderão adaptar os processos já existentes para cumprir as medidas de controle interno determinadas pela Lei SOX; e a construção de uma forte estrutura de controle interno para atender às exigências da Lei SOX pode gerar benefícios que extrapolam o cumprimento das regras.

Por fim, vale registrar que em 2006, durante uma mesa-redonda sobre a Lei SOX e Avaliação de Ambientes de Controle, a KPMG realizou uma consulta a empresas que se encontravam implementando as principais seções da Lei SOX. A pesquisa revelou que o benefício citado pela grande maioria dos pesquisados relaciona-se ao aperfeiçoamento dos controles internos, que se tornaram mais eficazes, mais bem documentados e com uma maior conscientização dos gestores sobre a sua importância (KPMG,2006).

### 3 METODOLOGIA

Esta pesquisa foca a abordagem qualitativa, logo, caracteriza-se por ser não estruturada, de natureza exploratória e baseada em pequenas amostras com o objetivo de prover percepções e compreensão do problema. (MALHOTRA, 2006, p. 66).

#### 3.1 Método de Pesquisa

A metodologia utilizada nesta pesquisa, segundo COSTA (1993, p.146), pode ser classificada como “exploratória, porque têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições”.

Segundo Gil (1991, p. 45) “embora o planejamento da pesquisa exploratória seja bastante flexível, na maioria dos casos assume a forma de pesquisa bibliográfica ou de estudo de caso”. Assim foi caracterizada como bibliográfica porque a fundamentação teórica será a base para apresentar os conceitos contidos na pesquisa sobre dados bibliográficos publicados no Brasil e no exterior.

Na mesma linha, Silva (2003, p.60) ressalta que “a pesquisa bibliográfica é um excelente meio de formação científica quando realizada independentemente ou como parte da pesquisa empírica” e que segundo Vergara (2004, p.48) “fornece instrumental analítico para qualquer outro tipo de pesquisa, mas pode esgotar-se em si mesma”.

O método de estudo de caso, de acordo com Maximiano (1987, p. 20), pode registrar a história de uma empresa ao longo de certo período, restringindo-se a descrever uma trajetória ou segmento histórico, para que o leitor faça a análise a seu critério. E segundo Collis e Hussey (2005, p. 73), os estudos de caso descritivos procuram descrever exatamente situações e práticas correntes, e destacam que é um exame extensivo de único exemplo de um fenômeno de interesse.

### *3.2 Seleção e Amostra*

Esta pesquisa contempla um estudo de caso único com a finalidade de conhecer com profundidade o processo de melhoria dos Controle Interno de uma organização.

Por motivos de conveniência, para desenvolver o estudo de caso foi escolhida uma empresa do segmento de alimentos localizada na cidade de Curitiba - PR onde o pesquisador obtivesse fácil e rápido acesso aos dados.

### *3.3 Coleta dos dados*

Os dados necessários para o desenvolvimento dessa pesquisa foram obtidos a partir de duas fontes distintas: primárias e secundárias. O pesquisador teve amplo acesso aos dados da empresa. Foram consultados dados financeiros e operacionais, relatórios impressos e eletrônicos, além de visitas a empresa e entrevistas com funcionários. O prazo e o acesso aos dados foram suficientes para embasar esta pesquisa.

As pesquisas, bibliográficas e documentais justificam-se à medida que contribuirão para o levantamento das possíveis convergências e divergências entre a teoria e a implementação real no caso estudado.

### *3.4 Delimitação da Pesquisa*

Esta pesquisa restringe-se ao estudo de identificar os desafios para implantação de Controles Internos em uma empresa do segmento de alimentos na cidade de Curitiba – PR.

## **4 ESTUDO DE CASO**

### **4.1 Situação Atual**

A empresa Acrópole S/A – atua no segmento de Alimentos com a venda de produtos *in natura* e pratos prontos.

Atualmente a empresa possui 6.000 funcionários, e há perspectivas de crescimento devido a forte abertura econômica entre os mercados que tem trazido boas oportunidades para a exportação.

Analisou-se os Controles Internos do subprocesso de Faturamento contemplado no processo de Vendas e Contas à Receber. Por meio de análise qualitativa realizou-se entrevistas e a elaboração de um fluxo de processo, identificando-se os controles – chaves, os principais riscos e os GAPs (deficiência) do processo.

Na sequência foi elaborado um relatório de recomendações e melhores práticas de controles buscando a melhoria do processo, conforme os pontos identificados pela compreensão do fluxo.

### **4.2 Desenvolvimento das ações**

Em decorrência do contexto abordado, foi analisado o cenário que a empresa está inserida, e traçado um novo cenário com as melhores práticas que correspondem a essas atividades que a empresa desenvolve.

O processo de Vendas e Contas à Receber foi mapeado, e para análise e desenvolvimento das ações de Controles Internos optou-se pelo subprocesso de “Faturamento” .

Conforme Attie (1987, p.232), só pode-se avaliar o controle interno após conhecê-lo. Neste sentido, foram realizadas as seguintes ações:

a-) Entrevistas realizadas com os gestores do departamento responsáveis pela tomada de decisões para se entender as estratégias da empresa como também com os colaboradores que atuam operacionalmente nas atividades. Com relação aos colaboradores operacionais, o objetivo era entender como o sistema de Faturamento funcionava diariamente, quais as situações críticas e qual o conforto para realizar as atividades com segurança e qualidade.

Observou-se que os seis funcionários entrevistados (dois de cada turno), conheciam corretamente o fluxo do sistema de faturamento para a emissão de nota fiscal e conhecimento de frete, porém em diversas situações onde se faz necessária a compreensão do sistema de “Faturamento” de forma abrangente, os funcionários mostraram dúvidas ou não tinham certeza nas afirmações.

b-) Diante das informações levantadas, elaborou-se um fluxo operacional para o subprocesso de “Faturamento”, por meio desse fluxo foi possível elaborar uma matriz de risco e controles adequados para suportar a operação mitigando os riscos potenciais inerentes ao processo, possíveis falhas humanas como também fraudes no processo.

### ***4.3 Situação atual e considerações***

Foi elaborada uma ampla revisão do ambiente de controles internos da área de Faturamento com objetivo de garantir a integridade de todas suas atividades operacionais o que permitiu sugerir novos controles implementando Controles Internos em suas atividades.

Foi elaborado o fluxo do subprocesso atual de Faturamento. Anexo II.

Observa-se que há inúmeras fragilidades no subprocesso de “Faturamento”

- a-)** A área de Faturamento tem acesso para efetuar movimentações de estoque dentro do sistema.
- b-)** Ordem de venda pendentes de aprovação ou rejeição a longa data
- c-)** Não há aprovação formal e documentada para os preços negociados
- d-)** Não há uma revisão para verificar se os preços que realmente foram negociados foram registrados no sistema.
- e-)** A Interface entre os sistemas não é validado periodicamente
- f-)** Preços de fretes podem ser emitidos diferentes e/ou incorretos dos preços registrados em tabelas de fretes.

Na sequência elencamos os riscos associados às fragilidades encontrados no subprocesso de “Faturamento”

- a-)** O saldo em estoques disponíveis para as vendas deve ser restrito apenas ao departamento de vendas, com essa abertura aos funcionários do Faturamento é possível efetuar movimentações fictícias e/ou incorretas de produtos em estoque, gerando transtornos, tais como:
  - Saldo na conta de estoques que não reflete a realidade,
  - Não ocorrer vendas devido à falta incorreta de produtos em estoques.
  - Ajustes de Inventários incorretos
  - Desvios de mercadorias da companhia

**b-)** Quando as ordens de vendas são geradas no sistema automaticamente há uma equipe que disponibiliza os produtos em estoques para atender a demanda solicitada, quando as ordens de venda ficam pendentes de aprovação ou rejeição a longa data impossibilitam que ocorram novas vendas, e o indicador de vendas não reflete a realidade entre produtos vendidos e notas fiscais faturadas.

**C e D-)** As tabelas de preços que são registradas no sistema e que por meio delas são faturadas todas as notas fiscais de vendas da companhia não são aprovadas formalmente. Sem essa aprovação, não é possível realizar uma consulta nos valores negociados, e identificar quando será necessária uma atualização desses preços, e principalmente se os preços registrados estão de acordo com os regulamentos e política da companhia. Pode ocorrer:

- Vendas faturadas com preços incorretos e/ou fictícios
- Vendas realizadas favorecendo alguns clientes
- Produtos negociados sem a margem adequada de lucro para a companhia
- Vendas que geram problemas com a Receita Federal por meio de impostos incorretos e ou não contabilizados.

**e-)** Sem a validação periódica da interface dos sistemas, ocorre uma fragilidade em relação aos sistemas operacionais da companhia gerando uma abertura para inconsistência de valores registrados nos sistemas. Não há como ter certeza se todos os valores registrados no sistema Trust foram contabilizados no sistema SAP.

**f-)** O preços de fretes são atrelados automaticamente durante a emissão do conhecimento de fretes, porém devido há algumas bonificações que podem ocorrer para algumas transportadoras o preços do frete pode ser inserido manualmente durante o processo de faturamento, com isso não temos

confiabilidade nos valores registrados como fretes, pois é possível emitir conhecimento de fretes com valores diferentes e/ou incorretos dos preços registrados em tabelas de fretes.

## 5 CONCLUSÃO

Objetivo do presente trabalho foi verificar se há a aplicação da metodologia de Controles Internos – COSO pode ser adotada no subprocesso de Faturamento – Área de Vendas e identificar os diferenciais competitivos, quais os desafios de implantação e quais as possíveis melhorias.

Buscou-se comprovar por meio de pesquisa documental as variáveis acima definidas e pode-se corroborar que estas são verdadeiras no caso estudado.

Observa-se que com as ferramentas de Controles Internos é possível desmembrar os departamentos da empresa, de uma forma clara e de fácil compreensão para os funcionários do processo, por meio das entrevistas podem também sugerir algumas melhorias, e principalmente começam a ter uma visão completa da sua área de atuação, deixando o lado operacional como uma consequência do conhecimento adquirido, e não como antes que era o único alicerce para o desenvolvimento de sua atividade.

Por meio do matriz de riscos e controles, os riscos são nitidamente enumerados de acordo com a sua probabilidade e impacto financeiro, possibilitando para os Gestores optar sobre qual ponto deverá ser prioritário. Com o mapeamento de todos os processos da companhia, é possível interagir com as gerencias de cada departamentos com uma visão holística do negócio da empresa e quais as melhores estratégias poderão ser adotadas em casa momento, a curto e longo prazo.

Devido à importância de maior controle e por haver grande volume de recursos e pessoas envolvidas, sugere-se realizar novas pesquisas para ajudar a desenvolver e implementar novas técnicas de avaliação de controles e monitoramento das atividades de controles internos .

## REFERÊNCIAS

- ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE-CFC. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade**. Brasília: CFC, 2003.
- COSTA, Antônio F. **Guia para elaboração de relatórios de pesquisa – monografias: trabalhos de iniciação científica, dissertações, teses e preparo de originais de livros**. Rio de Janeiro: UNITEC, 1993.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos novos tempos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2007.
- CRISANTE NETO, Beraldo; GALHARDO, Luiz Carlos; CRESTO, Vicente. **Importância da auditoria na avaliação dos controles internos da empresa**. Resenha da BM&F, n. 162, 2007
- GIL, Antonio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – IIA. IPPF: **International Professional Practices**
- MALHOTRA, Naresh. Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.
- MAXIMIANO, Antônio César A. **Administração de projetos na indústria brasileira de informática. Tese de livre-docência**. São Paulo: FEA-USP, 1987.
- MAXIMINIANO, Antonio Cesar Amaru. **Introdução à administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MIE Miyamoto Yoshida, Patrícia e Jorge Augusto Gonçalves Reis. **CONTROLE INTERNO NAS EMPRESAS** Disponível em:< <http://biblioteca.univap.br/dados/INIC/cd/inic/IC6%20anais/IC6-20.PDF>>. Data de acesso: 11/08/2011.
- MOTTA, Fernando. **Teoria Geral da Administração**. São Paulo: Pioneira, 1998.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento Estratégico: Conceitos, Metodologia e práticas**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- REZENDE, Suely M.; FAVERO, Hamilton L. **A importância do Controle Interno dentro das organizações**. Revista de Administração Nobel, Nº 03, p. 33-44, jan./jun. 2004.
- SÁ, Antônio L.. Luca Pacioli – **Um mestre do Renascimento**. 2. ed., rev. amp. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2004.
- SILVA, A. C. R. **Metodologia da Pesquisa aplicada à Contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. São Paulo: Atlas, 2003.

## **ANEXOS**

## **Anexo I**

Questionário feito aos funcionários do setor

1-) Há quanto tempo você trabalha na empresa nessa função? Recebeu treinamento para realização das atividades?

2-) Como funciona o sistema de emissão de nota fiscal e emissão de CTRC? Você se sente confortável em utilizar esses sistemas em seu trabalho?

3-) Em casos de dúvidas em relação as funcionalidades dos sistemas como você age para tentar corrigir a situação?

4-) Em seu conceito qual a importância de emitir corretamente as notas fiscais de acordo com a legislação, e os CTRC de acordo com as tabelas de preços?

5-) Quais as maiores dificuldades, e/ou situações que geram gargalos ou paradas em seu trabalho, quando elas acontecem quais medidas estão definidas como procedimentos?

6-) As etapas de suas atividades estão documentadas formalmente em Procedimentos e /ou Instruções de Trabalho e são atualizadas com periodicidade, ou sempre que necessário?

7-) Após a finalização do trabalho de vocês há uma revisão pelos superiores?

**Anexo II**  
**Fluxograma do Processo de Faturamento**