

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

RODRIGO DA SILVA BUENO

PERCEPÇÃO DOS USUÁRIOS DOS CONTROLES INTERNOS SOBRE SUA  
INTEGRIDADE E FIDELIDADE

CURITIBA

2014

RODRIGO DA SILVA BUENO

PERCEPÇÃO DOS USUÁRIOS DOS CONTROLES INTERNOS SOBRE SUA  
INTEGRIDADE E FIDELIDADE

Trabalho apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista em MBA em Auditoria Integral do Curso de Especialização em Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof<sup>a</sup> Ilse Maria Beuren, Dra.

CURITIBA

2014

Dedico à minha família.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, pais e familiares que acompanharam toda minha jornada de estudos e dedicação na procura de conhecimento.

À minha orientadora, Dra. Ilse Maria Beuren, pela orientação e atenção dada ao decorrer da pesquisa.

Aos demais colegas de sala, pois compartilhamos de bons momentos dentro da sala de aula e que agregaram a nossas vidas profissionais e pessoais.

“O estudo é a valorização da mente ao serviço da felicidade humana”.

François Guizot.

## RESUMO

Em uma economia cada vez mais competitiva, as empresas viram a necessidade de terem um maior planejamento e controle de seus negócios. Assim, surgiu a importância do uso de instrumentos que possibilitem um controle gerencial e que mostrem a situação da empresa. Esses instrumentos são os controles internos, os quais estabelecem procedimentos para evitar e reduzir desvios. Alguns acontecimentos históricos, como o escândalo envolvendo as empresas norte-americanas Eron Corporation e WorldCom, mostraram que os controles são importantes. Neste sentido, ocorreu a criação da Lei *Sarbanes-Oxley*, que assegura a fidelidade das demonstrações contábeis. Também, o *Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission* (COSO), que desenvolveu um modelo que avalia os controles internos, com vistas à unificar as definições de controle interno, integrar os componentes e objetivos do controle interno, traçar os papéis e responsabilidades internos. Nesta perspectiva, os usuários desses controles assumem um papel relevante para que os procedimentos estabelecidos pelos controles internos sejam eficazes, se utilizados de forma adequada. Desse modo, este estudo objetiva analisar a percepção dos usuários dos controles internos sobre sua integridade e fidelidade. Para tal, pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, foi realizada por meio de um estudo de caso em uma empresa industrial do setor madeireiro. Um roteiro estruturado com nove questões abertas foi elaborado para entrevistar os oito usuários do controle interno do setor de compras da empresa. Os resultados mostram que a integridade e fidelidade percebida do controle interno, a importância atribuída e o grau de satisfação dos seus usuários são sinalizadores do seu funcionamento na empresa objeto de estudo. Conclui-se, portanto, como a empresa possui controles internos alinhados com os procedimentos e normas estabelecidos, o nível de informações assertivas é maior e, por conseguinte, maior o grau de satisfação de seus usuários.

**Palavras-chave:** Controles internos. Procedimentos. Métodos.

## LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – <i>Framework</i> COSO .....	34
--	----

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Constructo da pesquisa.....	39
--	----

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

SOX *Lei Sarbanes-Oxley*

COSO *Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission*

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO .....	12
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO .....	12
1.2 PROBLEMA DA PESQUISA .....	12
1.3 OBJETIVOS .....	13
<b>1.3.1 Objetivo geral.....</b>	<b>13</b>
<b>1.3.2 Objetivos específicos.....</b>	<b>13</b>
1.4 JUSTIFICATIVA .....	14
1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO .....	14
<b>2 REVISÃO DA LITERATURA .....</b>	<b>16</b>
2.1 CONCEITUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO .....	16
2.2 OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO .....	18
<b>2.2.1 Salvaguarda dos interesses da empresa .....</b>	<b>19</b>
<b>2.2.2 Precisão e confiabilidade dos informes e relatórios .....</b>	<b>20</b>
<b>2.2.3 Estímulo à eficiência operacional .....</b>	<b>20</b>
<b>2.2.4 Aderência às políticas existentes .....</b>	<b>21</b>
2.3 ATRIBUIÇÕES DO CONTROLE INTERNO.....	22
<b>2.3.1 Responsabilidade.....</b>	<b>23</b>
<b>2.3.2 Rotinas internas .....</b>	<b>24</b>
<b>2.3.3 Acesso aos ativos .....</b>	<b>25</b>
<b>2.3.4 Segregação de funções .....</b>	<b>25</b>
<b>2.3.5 Confronto dos ativos com os registros.....</b>	<b>26</b>
<b>2.3.6 Amarrações do sistema .....</b>	<b>26</b>
<b>2.3.7 Auditoria interna.....</b>	<b>27</b>
2.4 TIPOS DE CONTROLE INTERNO.....	27
<b>2.4.1 Controle interno contábil.....</b>	<b>28</b>
<b>2.4.2 Controle interno administrativo .....</b>	<b>31</b>
2.5 CONTROLE INTERNO E <i>COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS</i> <i>OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO)</i> .....	32
2.6 LEI <i>SARBANES-OXLEY</i> .....	35
<b>3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....</b>	<b>38</b>
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	38

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA .....	39
3.3 CONSTRUTO DA PESQUISA .....	39
3.4 INSTRUMENTOS DE PESQUISA.....	40
3.5 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS .....	40
3.6 FORMA DE ANÁLISE DE DADOS.....	40
<b>4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>41</b>
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA PESQUISADA.....	41
4.2 INTEGRIDADE E FIDELIDADE DOS CONTROLES INTERNOS .....	41
4.3 IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES INTERNOS PARA A EMPRESA E SEUS USUÁRIOS.....	42
4.4 GRAU DE SATISFAÇÃO DOS USUÁRIOS EM RELAÇÃO AOS CONTROLES INTERNOS DA EMPRESA .....	43
<b>5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>44</b>
5.1 CONCLUSÕES .....	44
5.2 RECOMENDAÇÕES .....	45
REFERÊNCIAS .....	46

## 1 INTRODUÇÃO

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Com a competitividade dos negócios é exigido das empresas maior planejamento e controle de suas atividades. Com isso, o uso de instrumentos que possibilitem um controle gerencial efetivo e que mostrem a real situação operacional da empresa se torna indispensável.

Esses controles devem estabelecer procedimentos com a finalidade de reduzir possíveis desvios e formar um sistema preventivo. A finalidade principal é salvaguardar o equilíbrio das contas, evidenciando possíveis irregularidades e resolvendo-as em tempo hábil.

O controle interno acompanha a eficácia e a eficiência das operações realizadas, a fidedignidade das informações e se as normas estabelecidas pela direção estão em conformidade com os objetivos da empresa. Attie (1998) comenta que um controle interno tem relevância quando possui a finalidade de garantir o alcance dos objetivos definidos, sejam eles administrativos ou gerenciais.

Após escândalos mundialmente conhecidos, o conceito de controle interno se tornou mais evidente. Por exemplo, o escândalo que envolveu as companhias norte-americanas Eron Corporation e a WorldCom resultou-se na criação, em 2002, da Lei *Sarbanes-Oxley*, ou mais conhecida como SOX. Com a finalidade de assegurar a fidelidade das demonstrações financeiras constituiu-se o *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission* (COSO), uma entidade sem fins lucrativos, que estabeleceu um modelo de controle interno.

Esses acontecimentos contribuíram para tornar os controles internos fundamentais para grandes companhias e para a alta cúpula das mesmas, pois, assegura a eles maior fidelidade dos dados e das informações apresentadas. Assim, o estudo dos controles internos torna-se importante para as empresas e seus usuários, pois, tem a finalidade de produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada da empresa.

### 1.2 PROBLEMA DA PESQUISA

O controle interno é relevante para a gestão das empresas, pois, compreende

um conjunto de métodos que visa salvaguardar seu patrimônio, verificar a exatidão dos dados e a eficiência operacional.

Franco e Marra (*apud* PEREIRA, 2004, p. 31) evidenciam o controle interno como sendo:

[..] todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzem reflexos em seu patrimônio.

Diante dos controles internos estão seus usuários, os quais os utilizam com a finalidade de extrair informações gerenciais íntegras e fidedignas. Essas informações são utilizadas na rotina de trabalho operacional ou mesmo para tomadas de decisões.

Os procedimentos prescritos por esses controles internos dependem da competência para o seu uso pelas pessoas envolvidas, pois, esses controles evidenciam as informações que levam a futuras decisões dos gestores.

Diante da situação posta, a questão de pesquisa orientativa da presente investigação é a seguinte: Qual a percepção dos usuários sobre o controle interno com relação a integridade e a fidelidade dos dados?.

### 1.3 OBJETIVOS

Os objetivos desta pesquisa estão divididos em geral e específicos, conforme discriminados abaixo.

#### 1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral desta monografia é verificar a percepção dos usuários dos controles internos sobre sua integridade e fidelidade.

#### 1.3.2 Objetivos específicos

Diante do objetivo geral, alguns objetivos específicos são necessários para a consecução da pesquisa, a saber:

- a) Identificar a integridade e fidelidade dos controles internos da empresa

objeto de estudo

- b) Verificar a importância dos controles internos para a empresa e para seus usuários; e
- c) Analisar o grau de satisfação dos usuários com relação aos controles internos da empresa.

A consecução destes objetivos específicos se faz necessário para alcançar o objetivo geral do estudo.

#### 1.4 JUSTIFICATIVA

O estudo dos controles internos torna-se relevante para as empresas e seus usuários, pois, tem a finalidade de produzir dados contábeis fidedignos para ajudar na administração dos negócios e tomadas de decisões dos gestores. Attie (1998) comenta que um controle interno tem relevância quando tem a finalidade de garantir o alcance dos objetivos definidos, sejam eles administrativos ou gerenciais.

Nesta perspectiva, esta pesquisa busca contribuir para a melhoria do controle interno das empresas e, até mesmo, apontar possíveis falhas ao identificar a importância atribuída aos controles pelos usuários e a visão dos mesmos com relação aos controles internos.

A contribuição do estudo para a teoria visa à concretização de um ambiente de controle mais seguro e sólido dentro das empresas, diante dos processos embasados por diversos autores.

Contudo, a acessibilidade aos dados necessários para a realização da pesquisa estará sujeito à aceitação da empresa de participar como respondente do instrumento de investigação. Ressalta-se que a participação dos colaboradores da empresa na pesquisa trará uma análise da importância dos controles implantados e qual a percepção dos mesmos diante dos controles internos.

#### 1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O trabalho constitui-se de três capítulos. No primeiro apresenta a introdução do estudo, com destaque à contextualização do tema, o problema da pesquisa, os objetivos, a justificativa do estudo e a organização do trabalho.

No segundo capítulo apresenta-se a revisão bibliográfica. Inicia-se com a

conceituação do controle interno, em que se demonstra os objetivos pelos quais o controle interno se faz importante, as atribuições desses controles e a necessidade de os ter. Em seguida discorre sobre os tipos de controles existentes. Na sequência, apresenta o modelo COSO que define um modelo para avaliação e monitoramento. E, por último, apresenta a Lei *Sarbanes-Oxley*, criada para penalizar as fraudes e estabelecer padrões contábeis.

O terceiro capítulo evidencia os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa. Inicia com o delineamento da pesquisa. Na sequência descreve o instrumento de pesquisa, os procedimentos de coleta de dados e a forma de análise.

No quarto capítulo expõe-se a descrição e análise dos resultados. Neste capítulo os resultados extraídos da coleta de dados são analisados. Primeiramente, dicorre-se sobre a integridade e fidelidade dos controles internos da empresa. Em seguida, mostra-se a importância dos controles internos para a empresa e seus usuários. Por fim, revela-se o grau de satisfação dos usuários em relação aos controles internos da empresa.

No capítulo final evidenciam-se as conclusões da pesquisa realizada e apresentam-se recomendações para investigações futuras sobre tema.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

Para fundamentar a pesquisa abordam-se alguns conceitos inerentes. Inicia-se com a conceituação do controle interno. Segue-se demonstrando suas atribuições, objetivos e importância. Em seguida, discorre-se sobre os tipos de controles internos. E, por fim, destacam casos que levaram os controles internos a se tornarem importantes para as empresas, como o modelo desenvolvido pelo COSO e a aprovação da Lei *Sarbanes-Oxley*.

### 2.1 CONCEITUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

Nas atividades realizadas por uma empresa, o controle é oriundo de um planejamento, no qual se utiliza instrumentos que certifiquem os processos realizados. Quando os procedimentos são planejados, padrões são estabelecidos para o controle e se realiza a apuração de eventuais desvios com relação ao que foi determinado.

Gil, Arima e Nakamura (2013, p. 100) mencionam que “a função de controle tem por finalidade assegurar que as coisas sejam feitas de acordo com as expectativas ou conforme o que foi planejado, organizado e dirigido”. Ao se estabelecer um controle interno em uma empresa, busca-se, através de procedimentos e métodos, proteger os ativos, fornecer dados confiáveis e auxiliar a alta administração na condução de seus negócios.

Teixeira e Teixeira (*apud* BEUREN; DALLABONA; DANI, 2011, p. 51) descrevem que “a atuação do controle interno sofre influência direta do ambiente em que opera, quando especificadamente se encontra relacionada diretamente com a eficácia de procedimentos de outros controles específicos”.

Attie (1998) afirma que o controle interno envolve todos os meios planejados dentro de uma empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas atividades, com a finalidade de alcançar seus objetivos. Farias, Luca e Machado (2009, p. 62) mostram que “o controle interno é considerado um processo, porque deve ser planejado, executado e monitorado pelos diretores e gerentes de uma entidade e porque representa o somatório de uma série de ações integrantes dos processos de uma entidade”.

Silva Júnior (2000, p.61) comenta que “o controle interno é a viga mestra em

que a administração se baseia para medir o alcance dos objetivos e metas, e ter certeza de que as diretrizes fornecidas pela empresa estão sendo regularmente seguidas”. Beuren, Dallabona e Dani (2011, p. 44) destacam que “o controle interno possibilita o alcance das diretrizes internas da empresa, em que os controles atuam como reguladores do comportamento dos diversos atores dentro das organizações”.

Com os conceitos apresentados pelos autores, pode-se notar uma forte ligação entre os controles internos e a administração, pois, os controles são estruturados pela administração. Attie (1998) comenta que para análise da definição de controle interno pode-se observar a existência de alguns fatores que devem ser expostos de maneira clara e objetiva, são eles:

- a) plano de organização e o modo pelo qual se organiza um sistema. A estrutura organizacional necessita corresponder a uma divisão adequada e balanceada, de trabalho, de forma que sejam níveis com parcelas de trabalho exigidas para a consecução dos objetivos da empresa, e de maneira que sejam definidas, claramente, as responsabilidades e autoridades dos diversos níveis;
- b) métodos e medidas estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para se chegar a determinado fim, mesmo que não tenham sido preestabelecidos formalmente. A empresa, como um todo, pode ser caracterizada como a conjunção de vários subsistemas. Cada um dos subsistemas, por sua vez, compõe-se de uma cadeia de procedimentos destinados a gerar e registrar informações finais. O planejamento de um sistema, além de resultar num sistema eficiente, prático, econômico e útil, deve levar em conta a definição de procedimentos especificamente destinados para promover o controle sobre as operações e as atividades preferencialmente formalizadas através de manuais;
- c) proteção do patrimônio compreende a forma pela qual são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da empresa. A definição e o estabelecimento de independência das funções de execução operacional (custodia, controle e contabilização dos bens patrimoniais, conjugada com um sistema de autorizações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos) possibilitam eficiente e salutar meio de salvaguardar os interesses da empresa;
- d) exatidão e fidedignidade dos dados contábeis correspondem à adequada

precisão e observância aos elementos dispostos na contabilidade. A classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas, seguida da existência de um plano de contas que facilite seu registro, preparação e contabilização em tempo hábil, a utilização de um manual descritivo do uso das contas conjugado com a definição de procedimentos que possibilitem análise, conciliação e solução tempestiva de quaisquer divergências são elementos significativos para a expressão da fiel escrituração contábil;

- e) eficiência operacional compreende a ação ou força a ser posta em prática nas transações realizadas pela empresa. A definição de adequado plano de organização, aliada aos métodos e procedimentos bem definidos, assim como a observação de normas salutaras no cumprimento dos deveres e funções com a existência de pessoal qualificado, treinado para desenvolver suas atividades e adequadamente supervisionado por seus responsáveis, tendem a implementar a desejada eficiência nas operações;
- f) políticas administrativas compreendem o sistema de regras relativas a direção dos negócios e a prática dos princípios, normas e funções para a obtenção de determinado resultado. As políticas representam as guias de raciocínio, planejadas para a tomada de decisões em níveis inferiores para o objetivo, que afetam tanto o comportamento da organização (política estratégica) quanto as regras de trabalho (políticas operacionais).

Assim, o controle interno compreende na união do plano da organização e dos métodos e procedimentos adotados pela empresa para que os dados contábeis sejam exatos e fidedignos em consonância com o objetivo da administração.

## 2.2 OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO

A empresa, ao estabelecer um sistema de controle interno, busca a diminuição de riscos de fraudes ou desfalques inerentes as atividades dos setores dentro da mesma. Crepaldi (2000) aponta como setores possíveis de irregularidades, o setor de compras, vendas, contas a pagar e receber, folha de pagamento, estoque de mercadorias e financeiro.

Segundo Silva Júnior (2000, p.61), o controle interno, juntamente com a contabilidade, deve garantir que:

- a) as operações sejam executadas de acordo com as autorizações gerais ou específicas da administração;
- b) todas as operações sejam registradas oportunamente, pelo valor correto, nas contas adequadas e no período contábil certo, de forma que a preparação das demonstrações contábeis seja feita dentro de critérios estáveis e que possa haver um controle contábil dos ativos;
- c) o acesso aos ativos seja feito apenas por pessoa autorizada pela administração, para minimização da ocorrência de fraudes, e no caso de existir alguma, haver a possibilidade de descoberta rápida e determinação de sua extensão;
- d) a comparação dos registros de controle dos ativos com os ativos existentes ocorra com intervalos razoáveis para que sejam tomadas medidas saneadoras em caso de constatação de diferenças;
- e) a localização de erros e desperdícios seja possível, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção ao se registrarem as operações;
- f) a eficiência e a motivação do pessoal sejam estimuladas; e
- g) um controle eficiente sobre todos os aspectos vitais e estratégicos do negócio possa ser obtido.

Os objetivos do controle interno abrangem vários procedimentos e práticas, que têm por finalidade controlar a organização. Attie (1998, p. 117) define quatro objetivos básicos: a salvaguarda dos interesses da empresa; a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; o estímulo à eficiência operacional; e a aderência às políticas existentes.

### **2.2.1 Salvaguarda dos interesses da empresa**

Salvaguardar os interesses da empresa diz respeito à proteção do patrimônio da mesma contra perdas e riscos oriundos de erros e irregularidades. Segundo Attie (1998, p. 117), “a empresa dispõe de enorme gama de atividades que requer especialização, conhecimento e entendimento de forma que sejam conduzidas dentro de padrões adequados, minimizando a possibilidade de perdas e riscos”.

Attie (1998) descreve alguns principais meios que podem dar suporte à salvaguarda dos interesses, são eles: segregação de função, sistema de autorização

e aprovação, determinação de funções e responsabilidades, rotação de funcionários, carta de fiança, manutenção de contas de controle, seguro, legislação, diminuição de erros e desperdícios, contagens físicas independentes e alçadas progressivas.

### **2.2.2 Precisão e confiabilidade dos informes e relatórios**

Para que sejam geradas informações adequadas de modo que a administração possa gerenciar e compreender os fatos ocorridos na empresa são necessários precisão e confiabilidade dos relatórios. Attie (1998, p.119) comenta:

Uma empresa necessita constituir, para si, sistemas que lhe garantam conhecer os atos e eventos ocorridos em cada um dos seus segmentos. Os efeitos ocorridos através da realização de cada ato devem ser escriturados e levados, em tempo hábil, ao conhecimento dos administradores.

A exatidão e a confiabilidade de uma informação a tornam válida e oportuna para os negócios da empresa. Portanto, é necessário basear-se em dados verídicos.

Como meios que possibilitam o suporte necessário a precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais, Attie (1998) aponta os seguintes: documentação confiável, conciliação, análise, plano de contas, tempo hábil (o qual determina o registro das transações dentro do período de competência e no menor espaço de tempo possível) e equipamento mecânico (com a finalidade de facilitar e agilizar o registros das transações).

### **2.2.3 Estímulo à eficiência operacional**

Em relação ao estímulo à eficiência operacional, a finalidade é de gerar meios necessários à condução das tarefas para a obtenção do entendimento, aplicação e, conseqüentemente, uma ação tempestiva e uniforme. Attie (1998, p. 120) diz que “as inúmeras tarefas praticadas pelos diversos setores de uma empresa necessitam de uma linha mestra de raciocínio e de conduta”.

Como em cada setor há particularidades, os funcionários pertencentes aos mesmos devem conhecer suas tarefas. Ao se estabelecer regras, o desenvolvimento da empresa será uniforme em suas operações. Attie (1998, p. 120) faz uma exemplificação:

A empresa dispõe de políticas que estabelecem procedimentos para cada setor. Se há uma política de crédito, é preciso que seja comunicada a fim de que possa ser praticada. Se o funcionário tem de lidar com uma máquina específica, é necessário que lhe seja fornecido o treinamento adequado. Se há funcionários com falhas pessoais, é necessária comunicação que possibilite correção dessas falhas.

Attie (1998) comenta que os meios que dão suporte a esse objetivo do controle interno são: a seleção de pessoal qualificado que exerça com eficiência as funções, treinamento que possibilite a capacitação do pessoal para a atividade proposta, plano de carreira que possa estimular o entusiasmo e a satisfação do pessoal, relatório de desempenho do pessoal, relatório de horas trabalhadas, tempos e métodos com a finalidade de acompanhar a eficiência da execução das atividades que regulam possíveis ineficiências do pessoal, custo-padrão que permita o acompanhamento permanente do custo de produção dos bens e serviços produzidos, manuais internos que sugiram clara exposição dos procedimentos internos e instruções formais que indiquem formalmente as instruções a serem seguidas pelo pessoal.

#### **2.2.4 Aderência às políticas existentes**

Em relação a aderência às políticas existentes, assegura que os procedimentos e normas estabelecidos pela administração sejam seguidos pelos colaboradores.

Segundo Attie (1998, p.121):

O objetivo do controle interno, relativo à aderência às políticas existentes, é assegurar que os desejos da administração, definidos através de suas políticas e indicados por meio de seus procedimentos, sejam adequadamente seguidos pelo pessoal.

Como exemplo de meios que visam dar fundamento para a aderência às políticas existentes, pode-se citar: Supervisão, sistema de revisão e aprovação e auditoria interna.

Com uma supervisão regular o rendimento do pessoal é melhorado, pois se corrige rapidamente possíveis desvios e incertezas na execução das rotinas. De acordo com Attie (1998) quando os procedimentos de controle não são aplicados de

forma adequada, a eficiência do sistema dependerá da supervisão exercida.

Quanto ao sistema de revisão e aprovação Attie (1998, p.121) comenta que esse meio “indica, através do método de revisão e aprovação, que políticas e procedimentos estão sendo adequadamente seguidos”.

A auditoria interna objetiva a verificação periódica se os funcionários estão seguindo o que foi estabelecido pelo sistema ou se o sistema deve ser adaptado às novas circunstâncias. Segundo Santos (2006) os objetivos da auditoria interna é verificar se os procedimentos e normas estão sendo seguidos e avaliar se há necessidade de novas normas ou modificação nas existentes.

### 2.3 ATRIBUIÇÕES DO CONTROLE INTERNO

O que torna necessário o controle é a fragilidade dentro do ciclo operacional, riscos nos negócios e brechas nos procedimentos que tornam os desvios possíveis de acontecer. Esses possíveis desvios podem ser reduzidos através de um sistema preventivo, realizado pela auditoria, dentro das áreas de risco de uma empresa.

As informações geradas a partir de dados fornecidos pelos controles internos devem ser confiáveis, pois, os empresários tomarão decisões com vistas nas metas estabelecidas diante dos interesses da empresa.

Se por um lado essas informações são importantes para a administração, por outro, de acordo com Santos (2006, p. 89), também o são à “administração da empresa e responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de seu cumprimento pelos funcionários e por sua modificação, visando adapta-lo as novas circunstancias”.

Tanto os controles internos quanto a administração devem trabalhar em conjunto, com vistas no objetivo comum da empresa. Attie (1998) comenta que o controle interno se integra a cada segmento de uma organização, bem como cada procedimento refere-se a uma parte do conjunto do controle interno. Ao se evidenciar a importância, Attie (1998, p. 113) faz a seguinte observação:

Para que se verifique a importância do controle é oportuno analisar o crescimento e a diversificação de uma empresa. Se pudermos identificar uma empresa em fase inicial, verificamos que o dono e o ponto referencial do controle. E ele quem analisa e controla praticamente todos os segmentos as empresa; verifica a pontualidade dos funcionários; a fabricação e o padrão de qualidade dos produtos; o despacho e a entrega aos clientes; o

pedido e o contas a pagar aos fornecedores; o contas receber e o recebimento dos clientes etc.

Denota-se que quando a empresa é de pequeno porte, os controles internos tendem a ficar nas mãos do proprietário; já em uma empresa de grande porte, os controles internos devem ser realizados com critérios bem definidos, uma vez que seus proprietários se voltam a decisões estratégicas e não operacionais.

Attie (1998, p.115) apresenta as características de um eficiente sistema de controle interno, a saber:

- a) plano de organização que proporciona apropriada segregação de funções entre execução operacional e custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização;
- b) sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas;
- c) observação de práticas salutaras no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização; e
- d) pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para a execução de suas atribuições.

Um controle interno inadequado pode resultar em irregularidades que acarretam em possíveis fraudes. Assim, a implantação de um controle interno se faz necessário para que não haja informações distorcidas que levem a conclusões erradas e que não causem danos aos negócios da empresa.

Moraes Junior e Araújo (*apud* BEUREN; DALLABONA; DANI, 2011, p. 53) comentam que, “observar um sistema eficaz de controle necessita reunir alguns aspectos relevantes, como orientação estratégica para resultados, orientação rápida para as exceções, autocontrole e objetividade”.

Alguns fatores são fundamentais para a importância do controle interno, como: responsabilidade, rotinas internas, acesso aos ativos, segregação de funções, confronto dos ativos com os registros, amarrações do sistema e auditoria interna.

### **2.3.1 Responsabilidade**

Um fator importante diz respeito às atribuições dos funcionários, que devem ser definidas de forma clara e limitada. Santos (2006) mostra as razões para se

definirem essas atribuições: a) assegurar que todos os procedimentos de controles sejam executados; b) detectar erros e irregularidades; c) apurar responsabilidades por eventuais omissões na realização das transações da empresa.

Santos (2006) exemplifica algumas tarefas internas de controle para as quais devem ser definidos os colaboradores responsáveis. São elas:

- a) aprovação de aquisição de bens e serviços;
- b) execução do processo de aquisição (cotação de preços, seleção do fornecedor e formalização da compra);
- c) certificação do recebimento de bens ou serviços prestados;
- d) habilitação do documento fiscal do fornecedor para pagamento (confronto da nota fiscal do fornecedor com contrato, ordem de compra etc.);
- e) programação financeira do pagamento;
- f) guarda de talonários de cheques;
- g) pagamento ao fornecedor;
- h) aprovação de venda;
- i) preparo da nota fiscal de venda, fatura e duplicata;
- j) controle de cobrança de vendas a prazo;
- k) programação financeira do recebimento;
- l) recebimento de numerário;
- m) preparo do recibo de depósito;
- n) depósito do numerário em banco;
- o) controle de registro de empregados;
- p) determinação dos valores a pagar aos empregados;
- q) pagamentos aos empregados;
- r) controle físico sobre ativos (dinheiro em caixa, cautelas de títulos, estoques, etc.);
- s) registro contábil das operações da empresa.

O controle interno não depende somente do planejamento estabelecido pela empresa, mas também, da competência e eficiência dos funcionários envolvidos.

### **2.3.2 Rotinas internas**

Ao se estabelecer as rotinas internas, a empresa deverá, de acordo com Almeida (2010), defini-las no Manual de Organização. Crepaldi (2000) comenta que

essas rotinas compreendem:

- a) formulários internos e externos, como, requisição de aquisição de material, formulário de cotação de preços, ordem de compra, fichas de lançamentos contábeis, pedido de vendas, relatório de prestação de contas de adiantamento para viagem etc;
- b) instruções para o preenchimento e destinações dos formulários internos e externos;
- c) evidências das execuções dos procedimentos internos de controle (assinaturas, carimbos etc);
- d) procedimentos internos dos diversos setores da empresa, como, compras no país e no exterior, controle de faturamento, contas a pagar, fiscal, almoxarifado, controladoria, etc.

Depreende-se do exposto que as rotinas delegam diretrizes para que as normas sejam seguidas com o estabelecido pela empresa.

### **2.3.3 Acesso aos ativos**

O acesso aos ativos deve ser limitado assegurando que não haja desvios, sejam eles de bens físicos, cheques ou até mesmo operações bancárias. Mattos e Mariano (1999, p. 35) destacam que “sob o ponto de vista contábil, proteção dos ativos relaciona-se com a proteção contra cálculos incorretos, contabilizações inadequadas, realização de procedimentos não previstos, desvios de ativos, baixas de ativos não autorizadas, entre outras”.

Santos (2006, p.92) explica que o acesso aos ativos da empresa representa: manuseio de numerário recebido antes de ser depositado em conta corrente bancária, emissão de cheque sozinho (única assinatura), manuseio de cheques assinados, manuseio de envelopes de dinheiro de salários e custódia de ativos (dinheiro em caixa, cautelas de títulos, estoques, imobilizados etc.)

A limitação aos ativos pode ser realizada por meio de controles físicos, como, por exemplo, conferência da saída de terceiros com embrulhos e a conferência do caixa em local fechado.

### **2.3.4 Segregação de funções**

A segregação de funções assegura à empresa de que um funcionário não possa fazer qualquer alteração em informações que não sejam de sua responsabilidade.

De acordo com Mattos e Mariano (1999, p.37), “quando um indivíduo executa as duas funções, existe um risco excessivo de que disponha do ativo para ganho pessoal e ajuste os registros de forma a se desobrigar da responsabilidade”.

Almeida (2010, p. 46) descreve que “a segregação de funções consiste em estabelecer que a mesma pessoa não possa ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, devido ao fato de essas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno”.

### **2.3.5 Confronto dos ativos com os registros**

Quando se confronta os ativos, que estão sob a responsabilidade de determinados funcionários, conforme registrado na contabilidade, é possível identificar desvios de bens ou mesmo registros contábeis inadequados.

Como exemplo de confronto, Crepaldi (2000, p. 209) aponta alguns:

- a) contagem de caixa e comparação com o saldo do razão;
- b) contagem física de títulos e comparação com o saldo da conta de investimentos do razão geral;
- c) conciliações bancárias (reconciliação, em determinada data-base, do saldo da conta corrente bancária segundo o razão da contabilidade, com o saldo pelo extrato enviado pelo banco);
- d) inventário físico dos bens do estoque e do ativo imobilizado, confronto com os registros individuais e comparação do somatório dos saldos desses registros com o saldo da respectiva conta do razão geral.

Com esses procedimentos, ainda que não exaustivos, o risco de algum funcionário se apoderar de algum bem será minimizado.

### **2.3.6 Amarrações do sistema**

As amarrações do sistema permitirão que somente as transações autorizadas sejam registradas com seus valores corretos.

No entanto, Santos (2006, p. 94) comenta que esse fato exige uma série de

providências, tais como: conferência independente do registro das transações contábeis, conferência independente dos cálculos, conferência da classificação contábil de todos os registros finais (ficha de lançamento) por um contador experiente, estabelecimento de controles sequenciais sobre as compras contabilizadas na época devida e as rotinas internas de controle devem ser determinadas de modo que uma área controle a outra.

Assim, com estas providências, o sistema não permitirá que haja divergências entre os valores registrados e as respectivas transações.

### **2.3.7 Auditoria interna**

Ao se estabelecer um sistema de controle interno, a empresa deverá verificar se os procedimentos estão sendo realizados de maneira eficaz, o que é atribuição da auditoria interna.

A auditoria interna, segundo Crepaldi (2000), tem como principal finalidade averiguar se as normas estabelecidas internamente pela empresa estão sendo cumpridas e analisar se há necessidade de novas normas internas. Ou seja, a auditoria interna avalia se os procedimentos e normas estabelecidas pela empresa estão sendo seguidas.

## **2.4 TIPOS DE CONTROLE INTERNO**

Os tipos de controle interno consistem em métodos ligados aos sistemas de aplicação com vistas à suportar o modelo de gestão relacionado ao ciclo operacional da empresa. Gil, Arima e Nakamura (2013, p. 103) mostram que “eles podem ser expostos e classificados em duas áreas, ou seja, controles internos contábeis e administrativos”.

Attie (1998, p. 115) explica que:

As delimitações que indicam se certos planos especiais de organização e determinados métodos e procedimentos podem ser classificados como controles contábeis ou administrativos variam, naturalmente, de acordo com as circunstâncias específicas.

Crepaldi (2000, p.205) comenta que, “em sentido amplo, o controle interno

compreende controles que se podem caracterizar como contábeis ou como administrativos”.

Os controles internos contábeis sustentam-se, através de critérios voltados para registros, exames e confrontos que visam a proteção do patrimônio. Já os controles internos administrativos têm por finalidade melhorar o modelo de gestão através da busca de oportunidades e identificação de melhores práticas dentro do mercado em que a empresa está inserida.

#### **2.4.1 Controle interno contábil**

A finalidade do controle interno contábil é a proteção dos bens, assegurar a exatidão e a fidelidade dos dados contábeis. Crepaldi (2000, p.205) descreve que os controles contábeis “compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que tem ligação com a proteção do patrimônio da empresa e integridade dos registros contábeis”.

Assim, com o controle interno contábil são garantidos a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis.

Gil, Arima e Nakamura (2013) apontam os princípios relativos ao controle interno contábil, são eles: integridade; confidencialidade; fidelidade da informação em relação aos dados; segurança ambiental; segurança física; segurança lógica; conformidade; e irrevogabilidade.

##### **a) Integridade**

O princípio da integridade diz respeito à revisão das informações conforme as mesmas são disponibilizadas pelo proprietário, assim não poderão ser alteradas indevidamente e serão protegidas.

##### **b) Confidencialidade**

A confidencialidade consiste na proteção das informações de acordo com sua importância, limitando o acesso as mesmas. Gil, Arima e Nakamura (2013, p. 104) descrevem que:

Este princípio procura estabelecer os critérios de manutenção do sigilo das informações perante as pessoas não autorizadas, para que elas não as possam utilizar de forma indevida e ilícita a fim de tirar proveito das entidades para causar danos e/ou prejuízos não desejados.

Assim, o acesso às informações dependerá do grau de sigilo atribuído e, conseqüentemente, do nível hierárquico da pessoa autorizada.

#### c) Fidelidade da informação em relação aos dados

Ao utilizar informações para que sejam tomadas decisões importantes com relação aos negócios da empresa é necessário que as fontes sejam oriundas de dados fidedignos e de fontes confiáveis.

#### d) Segurança ambiental

O princípio da segurança ambiental relaciona-se com a sustentabilidade ambiental, que visa diminuir os possíveis prejuízos caso não sejam cumpridas as regras relativas ao ciclo de negócio. Gil, Arima e Nakamura (2013, p. 105) explicam que:

Este princípio envolve desde o processo da extração de matéria-prima, transformação em bens, consumo e descarte, no sentido de transformar esses bens utilizados em outras formas que não prejudiquem o meio ambiente como um todo.

A segurança ambiental, em suma, consiste na verificação do risco que a empresa pode assumir para que seu ciclo seja sustentável, utilizando meios de controle.

#### e) Segurança física

Consiste na proteção dos bens tangíveis e intangíveis por meio de instrumentos e procedimentos de controle. Gil, Arima e Nakamura (2013) comentam que, “este princípio deve permitir a adoção de mecanismos de controle que

possibilitem o monitoramento das ameaças em potencial que possam explorar as vulnerabilidades do meio físico em que estão inseridos os bens”.

A finalidade do princípio é diminuir prejuízos que possam resultar em perdas dos bens para a empresa.

#### f) Segurança lógica

Trata-se da manutenção dos procedimentos, visando uma execução adequada dos mesmos através de processos de controle. Gil, Arima e Nakamura (2013, p. 105) definem este princípio da seguinte forma:

Este princípio atua diretamente no monitoramento dos processos institucionalizados para agir a qualquer momento e nos desvios que possam ocorrer no desenvolvimento de alguma fase ou etapa das atividades de negócios da empresa.

Portanto, a segurança lógica consiste no desenvolvimento de métodos para rastrear as operações e objetiva identificar, agir e corrigir possíveis desvios que possam ocorrer no ciclo dos negócios.

#### g) Conformidade

O cumprimento das leis e obediência à legislação vigente torna o ciclo de negócios da empresa em conformidade com o cumprimento de normas e regulamentos legais. Gil, Arima e Nakamura (2013) comentam que este princípio faz com que as empresas atuem dentro dos aspectos jurídicos, levando em consideração âmbitos socioeconômicos, tributários e ambientais.

#### h) Irrevogabilidade

Trata-se da garantia de que as operações e informações não sejam rejeitadas pelas pessoas envolvidas no processo. Gil, Arima e Nakamura (2013, p. 105) explicam que “este princípio rege a autenticação das transações e informações provenientes dos agentes envolvidos, assegurando a confiabilidade de uma comunicação segura”.

### 2.4.2 Controle interno administrativo

O controle interno administrativo focaliza a eficiência operacional e a obediência aos critérios traçados pela administração. Crepaldi (2000, p. 205) define o controle interno administrativo da seguinte forma: “compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que têm ligação direta com a eficiência das operações e com a política da empresa”.

Gil, Arima e Nakamura (2013, p. 106) comentam que “o controle interno administrativo corresponde à promoção da eficiência operacional e ao estímulo à obediência das diretrizes administrativas estabelecidas pela gestão da entidade”. Os mesmos autores apresentam quatro princípios que regem o controle interno administrativo, são eles: disponibilidade; eficácia; eficiência; e obediência às diretrizes administrativas.

#### a) Disponibilidade

O princípio da disponibilidade ressalta a importância em informações oportunas para que a empresa realize seus negócios e alcance suas metas e se torne competitiva.

Gil, Arima e Nakamura (2013, p.106) apontam que “essa premissa é muito debatida pelos ilustres pensadores da administração e muito explorada na busca de oportunidades, em face das ameaças de riscos em potencial existente no mundo dos negócios”.

As informações geradas em tempo hábil e oportuno podem minimizar os riscos de crises que a empresa pode sofrer.

#### b) Eficácia

O princípio da eficácia baseia-se no alcance dos resultados esperados e estabelecidos por meio de projetos desenvolvidos.

Este princípio, segundo Gil, Arima e Nakamura (2013, p. 106), “apresenta um enfoque de efetividade dos empreendimentos, ou então de conseguir a realização de mudanças que, normalmente, são proporcionadas por esses projetos”.

Assim, em suma, a eficácia nas operações de uma empresa faz a mesma obter e alcançar as metas estipuladas pela gestão.

#### c) Eficiência

A eficiência dentro do controle interno administrativo refere-se à melhor maneira para a execução dos processos traçados dentro do ciclo de negócios da empresa, isso inclui métodos para que se avalie o desempenho.

Gil, Arima e Nakamura (2013) destacam que este princípio relaciona-se com o processo do ciclo do processo, tendo como objetivo a melhora do desenvolvimento das atividades meio e fim, não se preocupando se seus resultados estão se convertendo nos objetivos estabelecidos no planejamento da empresa.

#### d) Obediência às diretrizes administrativas

Quando uma empresa estabelece diretrizes administrativas, a mesma busca que dentro de seu ciclo de negócios sejam seguidos procedimentos e normas com o objetivo de seguir os planos traçados pela gestão.

Gil, Arima e Nakamura (2013, p. 107) conceituam que “este princípio determina a obediência que os colaboradores e agentes envolvidos devem perseguir no modelo de gestão adotado pela alta direção da entidade”.

Infere-se do exposto que, com esse conjunto de princípios a empresa conseguirá informações em momento oportuno, alcançará com eficácia os resultados, eficiência nos projetos relativos ao ciclo operacional e terá suas normas e procedimentos seguidos por seus colaboradores.

### 2.5 CONTROLE INTERNO E *COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION* (COSO)

O *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission* é uma entidade sem fins lucrativos, com a finalidade de desenvolver a melhoria das demonstrações contábeis financeiras e tem como enfoque os controles internos. É patrocinado pelas principais associações de classe de profissionais direcionados à área financeira nos Estados Unidos, são elas: *American Institute os Certified Public*

*Accounts, American Accounting Association, Financial Executives International, The Institute of Internal Auditors e Institute of Management Accountants.*

Moeller (*apud* ZONATTO; BEUREN, 2012, p. 79) diz que “a importância do COSO está diretamente relacionada às suas potenciais contribuições para as organizações”.

O modelo COSO consiste em um quadro que avalia os controles internos e busca unificar as definições de controle interno, integrar em um modelo os componentes e objetivos do controle interno, traçar os papéis e responsabilidades da administração e possibilitar o monitoramento, avaliação e reporte dos controles internos. Dias (2010, p.29) define-o como:

processo desenvolvido para garantir, com razoável certeza, que sejam atingidos os objetivos da empresa na eficiência e efetividade operacional, na confiança nos registros contábeis/financeiros, e se estão em conformidade com leis e normativos aplicáveis à entidade e sua área de atuação.

Moraes (*apud* FARIAS; LUCA; MACHADO, 2009, p. 64) conceitua o COSO na seguinte perspectiva:

a metodologia Coso identifica os objetivos essenciais do negócio de qualquer organização e define o controle interno e seus componentes, assim como fornece critérios a partir dos quais os sistemas de controle podem ser avaliados e ofereçam subsídios para que a administração, auditoria e demais interessados possam utilizar e avaliar um sistema de controle.

Zonatto e Beuren (2012, p. 80) apresentam o modelo COSO da seguinte forma:

o modelo COSO foi desenvolvido para que a preocupação e a implantação do gerenciamento de riscos nas organizações se tornassem efetivas. Seu enfoque principal na gestão de riscos diz respeito aos controles internos da empresa, cujo objetivo é buscar a continuidade dos negócios da entidade.

A apresentação do modelo COSO consiste em um cubo que mostra o relacionamento entre cinco componentes do controle interno e três objetivos do controle. E, outra face do cubo demonstra que o controle interno pode ser aplicado em diversas unidades e atividades que são desenvolvidas na empresa. Na Figura 1, é apresentada a estrutura do modelo COSO.

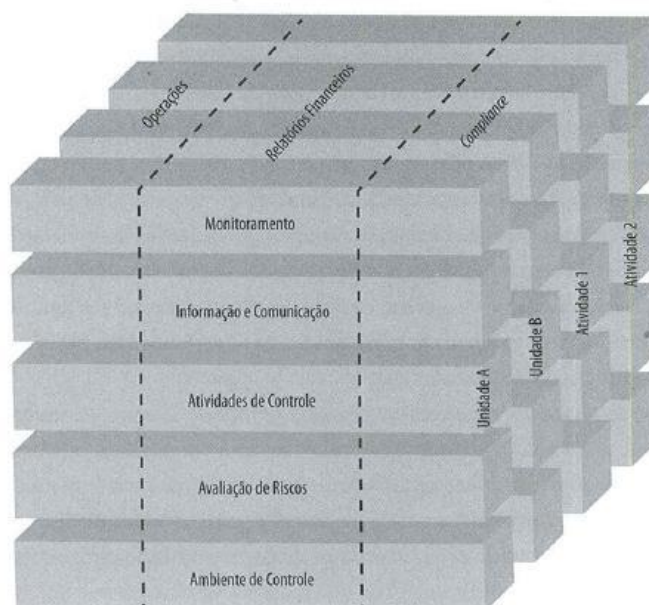


Figura 1: *Framework COSO*

Fonte: Adaptado de Gil, Arima e Nakamura (2013, p. 118).

Gil, Arima e Nakamura (2013) descrevem os cinco componentes e os três objetivos que o modelo COSO apresenta. Os componentes são:

- a) ambiente de controle - designa a base para a existência de uma estrutura de controle interno relacionado com os conceitos de conduta, atividade, consciência e competência;
- b) avaliação de riscos - consiste em analisar e identificar os riscos relevantes para obtenção dos objetivos do negócio por parte da alta administração;
- c) atividades de controle - são desenvolvidas para direcionar especificadamente cada objetivo de controle, com a finalidade de minimizar os riscos identificados anteriormente;
- d) informação e comunicação - fornecem suporte ao controle interno, transmitindo diretrizes do nível da administração para os funcionários;
- e) monitoramento - checa a qualidade do controle interno durante avaliações contínuas e especiais.

No que concerne aos objetivos que o modelo COSO apresenta, Gil, Arima e Nakamura (2013) descrevem que são três:

- a) operações - avaliar a eficácia e a eficiência no alcance dos objetivos estabelecidos nos negócios da empresa, incluindo desempenho, metas estratégicas e proteção dos recursos;

- b) relatórios financeiros - preparar e emitir os relatórios financeiros e outras informações financeiras confiáveis;
- c) *compliance* - atender e cumprir as leis e regulamentos que a empresa está sujeita com a finalidade de evitar prejuízos à reputação.

Com o COSO, as empresas começaram a preocupar-se em desenvolver e aprimorar seus controles internos. Dessa forma, os gestores passam a levar em consideração os riscos em que a empresa está exposta. De acordo com o COSO (*apud* ZONATTO; BEUREN, 2012, p. 79), “é necessário que o gestor observe a inter-relação entre os objetivos da empresa, seus componentes (ambiente de controle) e sua abrangência”. Dessa forma, os gestores podem avaliar os controles necessários para assegurar os objetivos propostos pelo COSO.

## 2.6 LEI SARBANES-OXLEY

Após vários escândalos envolvendo grandes empresas americanas e uma italiana, como, a Enron, a Arthur Andersen, a *WorldCom*, a Tyco e a Parmalat, promoveram-se discussões com relação aos controles internos e fraudes.

Araújo (*apud* ARAÚJO; ARRUDA; BARRETTO, 2008, p. 114) demonstra a repercussão desses escândalos, conforme abaixo:

A juíza Eva Joly [...] que revelou um esquema de corrupção na ex-estatal francesa do ramo do Petróleo, a ELF [...], ao se posicionar sobre o efeito na economia americana do escândalo envolvendo uma gigante do setor elétrico daquele país (Enron) e uma das maiores empresas de auditoria externa do mundo (Arthur Andersen), que gerou prejuízos de bilhões de dólares a acionistas, empregados, fornecedores e, até mesmo, ao próprio governo americano, apresentou o seguinte pensamento: 'Os controles não funcionaram mesmo e as pessoas estão se perguntando o que os Balanços anuais significam'.

Como resultado dessa polêmica, em 30 de julho de 2002, foi aprovado pelo Congresso americano a Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX). Essa lei se originou da união de dois projetos de lei, um feito pelo deputado republicano Michael Oxley e outro pelo senador democrata Paul Sarbanes.

De acordo com Araújo, Arruda e Barretto (2008, p.117), “a nova lei representa a mais importante mudança na legislação sobre as regras a serem seguidas pelo mercado de capitais americano desde a instituição das leis até então em vigor, aprovadas em 1933 e 1934”.

Esta Lei tem o objetivo de impedir fraudes e manipulações nas demonstrações contábeis. Silva *et al.* (2009, p. 44) destacam que:

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.

A SOX determina que a responsabilidade pela implementação e manutenção do controle interno é de responsabilidade da administração. A Ernest & Young (*apud* ARAÚJO; ARRUDA; BARRETTO, 2008, p. 118) apresenta de forma sucinta os objetivos da Lei SOX:

- a) elevar o nível de responsabilidade e comprometimento da administração das empresas;
- b) fortalecer a governança corporativa das empresas;
- c) aumentar a supervisão sobre as demonstrações contábeis apresentadas pelas empresas;
- d) restituir a confiança do investidor no mercado de capitais; e
- e) permitir maior transparência e credibilidade das divulgações ao mercado financeiro.

A Lei é estruturada por títulos e seções (artigos). Nessa estrutura, no título IV – Demonstrações financeiras aperfeiçoadas na seção 404, são destacados os procedimentos e controles internos. Silva *et al.* (2009, p. 49) mostram que na seção 404 é determinado que a administração deve apresentar relatório que:

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

Em suma, a Lei *Sarbanes-Oxley* tem como objetivo estabelecer padrões que fortaleçam a contabilidade e as penalidades caso os procedimentos sejam conduzidos de maneira errada.

A partir do referencial teórico até aqui exposto, pode-se delinear a estratégia

de pesquisa. Assim, no próximo capítulo faz-se a descrição dos procedimentos metodológicos adotados no desenvolvimento da pesquisa empírica.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo apresenta-se a metodologia da pesquisa. Inicia-se com a descrição do delineamento da pesquisa. Segue-se com definição da população e amostra onde apresenta-se o onde será realizada a pesquisa e quem será os entrevistados. Após é apresentado como será construída a pesquisa, os instrumentos utilizados, como se realizará a coleta de dos dados e por fim a forma da análise dos dados.

#### 3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

O presente trabalho tem um caráter descritivo quanto aos objetivos, e quanto a abordagem do problema é de natureza qualitativa. A pesquisa descritiva, conforme Gil (*apud* RAUPP; BEUREN, 2013, p. 81) “tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”. No que concerne à abordagem qualitativa, Neves (1996, p.1) explica que “a pesquisa qualitativa costuma ser direcionada, ao longo de seu desenvolvimento; além disso, não busca enumerar ou medir eventos e, geralmente, não empresa instrumental estatístico para análise dos dados”.

Inicialmente realizou-se uma pesquisa bibliográfica, através de livros e artigos publicados, com foco no embasamento teórico e nos dados apresentados. Lakatos (2003, p. 183) explica a pesquisa bibliográfica da seguinte forma:

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc.

Também foi realizado um estudo de caso em empresa do setor madeireiro. Lakatos (2003, p.183) comenta que:

Pesquisa de campo é aquela utilizada com o objetivo de conseguir informações e/ou conhecimentos acerca de um problema, para o qual se procura uma resposta, ou de uma hipótese, que se queira comprovar, ou, ainda, descobrir novos fenômenos ou as relações entre eles.

### 3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

População de pesquisa é definido por Silva (2005, p.32) sendo “a totalidade de indivíduos que possuem as mesmas características definidas para um determinado estudo”. Por sua vez, amostra é concebida por Lakatos (2003, p.163) como “uma parcela convenientemente selecionada do universo (população); é um subconjunto do universo”.

Neste estudo, a pesquisa foi realizada em uma empresa industrial do setor madeireiro, cujo nome não será revelado para manter o sigilo solicitado.

Os dados foram coletados através de um roteiro de entrevista estruturado, aplicado aos usuários da área de compras da empresa. Foram entrevistados um total de oito colaboradores.

### 3.3 CONSTRUTO DA PESQUISA

Na construção da pesquisa será avaliado o grau de importância e satisfação dos colaboradores sobre o controle interno. No Quadro ?? apresenta-se o constructo da pesquisa com as respectivas perguntas estruturadas para o roteiro de entrevista.

**Quadro 1 - Constructo da pesquisa**

<b>Categorias de análise</b>	<b>Perguntas do instrumento de pesquisa</b>
Integridade e fidelidade dos controles internos	1) Os dados são fornecidos de forma íntegra e fidedigna pelo seu setor conforme os procedimentos dos controles internos adotados pela empresa?
	2) Como são avaliados esses dados pelo gerente?
	3) Caso seja identificada alguma falha no controle interno, como esse fato é relatado ao gerente da área?
Importância dos controles internos	4) Em que medida sua rotina de trabalho está alinhada com os controles internos estabelecidos pela empresa?
	5) Qual a importância do controle interno na sua rotina de trabalho?
	6) Como os controles internos auxiliam na sua rotina de trabalho?
	7) Em sua opinião, os procedimentos de controle interno adotados em seu setor evitam quais erros ou consequências para a empresa?
Satisfação com os controles	8) Em que medida os procedimentos utilizados no setor atende de forma satisfatória aos controles internos adotados pela empresa?
	9) Qual o seu grau de satisfação com os controles adotados no seu setor? Por quê?

Fonte: Elaboração própria.

Observa-se no Quadro 1 que as perguntas aplicadas aos usuários dos controles internos no setor de Compras da empresa. As perguntas possuem três

importantes tópicos, são eles: integridade e fidelidade dos controles internos, importância dos controles internos e satisfação com os controles.

### 3.4 INSTRUMENTOS DE PESQUISA

Como instrumento de pesquisa constitui-se de um roteiro de entrevista estruturado.

O roteiro de entrevista compõe-se de nove questões que avaliarão a percepção dos usuários, ou seja, os colaboradores no setor de compras, em relação aos controles internos da empresa.

### 3.5 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Segundo Lakatos (2003, p. 165) a coleta de dados é a “etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de se efetuar a coleta dos dados previstos”.

Para a realização da pesquisa foi realizada uma entrevista, com a finalidade de medir o grau de satisfação, importância e a visão dos usuários em relação ao controle interno existente na empresa objeto de estudo.

### 3.6 FORMA DE ANÁLISE DE DADOS

De acordo com Best (*apud* LAKATOS, 2003, p. 167) a análise de dados “representa a aplicação lógica dedutiva e indutiva do processo de investigação”.

As informações retiradas das entrevistas foram compiladas e analisadas de acordo com o construto da pesquisa e em consonância dos respectivos objetivos específicos estabelecidos neste estudo.

Assim, foram extraídos os dados necessários para a interpretação da percepção dos usuários dos controles internos para inferir sobre a importância percebida e o grau de satisfação atribuído.

## 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados os resultados das entrevistas aplicadas aos usuários dos controles internos do setor de Compras de uma empresa industrial do ramo madeireiro. Na entrevista buscou-se identificar a percepção dos usuários sobre a integridade e fidelidade dos controles internos da empresa, a importância dos controles internos para a empresa e seus usuários e mostrar o grau de satisfação dos usuários em relação aos controles internos da empresa.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA PESQUISADA

A entrevista foi aplicada em uma empresa industrial do setor madeireiro, que trabalha no beneficiamento da madeira de pinus. A empresa é de médio porte e está situada no interior no Paraná, desde 1997, e gera produtos de alta qualidade destinados ao acabamento da construção civil. A empresa se encontra em um processo de profissionalização da gestão, onde os proprietários estão deixando o comando para diretores contratados.

### 4.2 INTEGRIDADE E FIDELIDADE DOS CONTROLES INTERNOS

Foram aplicadas três perguntas para que os entrevistados demonstrassem se os dados fornecidos são íntegros, fieis e se estão em conformidade com os procedimentos estabelecidos pela empresa. As perguntas são:

- a) Os dados são fornecidos de forma íntegra e fidedigna pelo seu setor conforme os procedimentos dos controles internos adotados pela empresa?
- b) Como são avaliados esses dados pelo gerente?
- c) Caso seja identificada alguma falha no controle interno, como esse fato é relatado ao gerente da área?

Na primeira pergunta, os usuários dos controles internos entrevistados destacaram que existem relatórios e ferramentas que garantem a exatidão dos dados, de modo que estejam em conformidade com os procedimentos estabelecidos. Esses relatórios passam por conferência para verificação e confirmação das informações.

Como resposta à segunda pergunta, os respondentes da empresa objeto de estudo informaram que os dados são avaliados pelo gerente, por meio de relatórios gerenciais, em que constam, também, as falhas identificadas.

Em relação à terceira pergunta, os entrevistados apontaram que a análise é feita pela gerência e são discutidas junto com os colaboradores as falhas e dados relatados para que haja maior eficácia.

Infere-se do exposto que os dados possuem uma amarração com os procedimentos, dessa forma a fidelidade e exatidão dos dados são garantidos. Attie (1998) comenta que o propósito do controle interno relacionado à confiabilidade dos relatórios compreende na construção de informações adequadas.

#### 4.3 IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES INTERNOS PARA A EMPRESA E SEUS USUÁRIOS

Para identificar a importância dos controles internos para a empresa e seus usuários, no caso específico do setor de compras, foram formuladas quatro perguntas. As questões são:

- a) Em que medida sua rotina de trabalho está alinhada com os controles internos estabelecidos pela empresa?
- b) Qual a importância do controle interno na sua rotina de trabalho?
- c) Como os controles internos auxiliam na sua rotina de trabalho?
- d) Em sua opinião, os procedimentos de controle interno adotados em seu setor evitam quais erros ou consequências para a empresa?

O alinhamento entre a rotina de trabalho com os controles internos, segundo os entrevistados, encontra-se entre 90% e 100% das atividades desenvolvidas no setor, sempre mediante normas e critérios estabelecidos.

Quanto à importância do controle interno na rotina de trabalho, os usuários reconhecem a relevância dos controles nas atividades desempenhadas no setor. Destacam, também, que o controle interno traz mais eficiência e torna-se um guia ao processo, o que garante qualidade e honestidade nas rotinas de trabalho.

Os entrevistados reportaram que os controles internos auxiliam nas atividades rotineiras de trabalho do setor de Compras, proporcionando maior assertividade nas tomadas de decisões e tornando-as mais eficientes e eficazes.

De acordo com os usuários respondentes da pesquisa, os procedimentos de

controle interno adotados no setor de Compras evitam possíveis erros de valores, quantidades, custos, datas, logística e de *follow-up* em relação as falhas.

Depreende-se do exposto que o controle interno atribui maior segurança nas rotinas realizadas pelos usuários, o que faz com que as informações tenham mais qualidade e fidelidade, segundo Attie (1998) informações distorcidas levam a decisões errôneas que podem gerar danos a empresa.

#### 4.4 GRAU DE SATISFAÇÃO DOS USUÁRIOS EM RELAÇÃO AOS CONTROLES INTERNOS DA EMPRESA

Em conjunto com os tópicos anteriores analisados, o grau de satisfação dos usuários entrevistados, no que concerne aos controles internos do setor de Compras, busca investigar se os procedimentos estabelecidos pela empresa trabalham de forma coerente com as atividades desempenhadas no setor. Para identificar a satisfação dos usuários sob esta perspectiva, duas questões foram formuladas. São elas:

- a) Em que medida os procedimentos utilizados no setor atende de forma satisfatória aos controles internos adotados pela empresa?
- b) Qual o seu grau de satisfação com os controles adotados no seu setor?  
Por quê?

Para os usuários dos controles internos do setor de Compras da empresa objeto de estudo, os procedimentos utilizados no setor atendem de forma satisfatória aos controles internos, na medida em que garantam os resultados informados e previnam erros e irregularidades.

Com relação ao grau de satisfação dos usuários com os controles adotados, os mesmos relataram que estão satisfeitos. Destacaram ainda que, os controles são claros e garantem credibilidade, pois, norteiam as atividades evitando retrabalhos e medem com boa precisão a eficiência do comprador e do setor.

Denota-se que os usuários estão satisfeitos com o controle interno adotado pela empresa, pois assegura que os resultados sejam alcançados evitando erros e irregularidades que possam surgir durante o processo. De acordo com Attie (1998, p. 113) “um sistema de controle interno implica que os funcionários tenham liberdade de atuação na execução de seus compromissos para buscar melhores resultados”.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo são apresentadas as conclusões finais sobre o controle interno e a percepção dos usuários com relação a esses controles. São apontadas, também, recomendações para futuras pesquisas sobre o tema.

### 5.1 CONCLUSÕES

Este estudo objetivou verificar a percepção dos usuários dos controles internos sobre sua integridade e fidelidade. Para tal, pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, foi realizada por meio de um estudo de caso em uma empresa industrial do setor madeireiro. Um roteiro estruturado foi elaborado para entrevistar os oito usuários do controle interno do setor de compras da empresa.

Com base na pesquisa realizada, é possível afirmar que o controle interno possui um papel importante como ferramenta de gestão, observação e realização das atividades desenvolvidas na empresa objeto de estudo. Os controles possuem relevância no suporte de decisões, pois possuem elementos essenciais para os processos decisórios. Também, por meio dos controles internos há maior controle em possíveis fraudes que porventura possam ocorrer.

Nas entrevistas realizadas com os usuários do controle interno do setor de compras da empresa, observou-se que os procedimentos adotados pela empresa estão alinhados com os controles internos, o que imputa às informações geradas pelos usuários maior confiabilidade. Os usuários demonstraram ter conhecimentos sobre os controles implantados no setor e a importância que os mesmos exercem nas atividades desenvolvidas por eles.

O controle interno, para os usuários do controle interno do setor entrevistado na empresa, traz maior segurança quanto a ocorrência de erros e irregularidades. O que faz com que a satisfação desses usuários em relação aos controles adotados seja uma percepção positiva.

Conclui-se, portanto, como a empresa possui controles internos alinhados com os procedimentos e normas estabelecidos, o nível de informações assertivas é maior. Conseqüentemente, a satisfação dos usuários é positiva, pois os controles acabam auxiliando nas atividades rotineiras do setor e trazendo maior credibilidade aos dados gerados pelos mesmos.

## 5.2 RECOMENDAÇÕES

Em função da delimitação da presente pesquisa, dadas as limitações impostas ao estudo, recomenda-se para futuras pesquisas relacionadas ao tema controle interno, que sejam investigados: a) riscos nas tomadas de decisões e controle interno; b) implementação de controle interno para pequenas empresas.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes; BARRETTO, Pedro Humberto Teixeira. **Auditoria contábil: enfoque teórico, normativo e prático**. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BEUREN, Ilse Maria; DALLABONA, Lara Fabiana; DANI, Andréia Carpes. *Disclosure de informações sobre gestão de riscos e controle interno pelas empresas listadas na BM&FBOVESPA*. **Revista de Economia e Administração**, v. 10, n. 1, p. 44-65, 2011. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/5036/disclosure-de-informacoes-sobre-gestao-de-riscos-e-controle-interno-pelas-empresas-listadas-na-bm-fbovespa>>. Acesso em: 16 dez. 2013.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Manual de controles internos: desenvolvimento e implantação, exemplos e processos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2010.

FARIAS, Rômulo Paiva; LUCA, Márcia Martins Mendes de; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 3, p. 55-71, 2009. Disponível em <[http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/132/pdf\\_117](http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/132/pdf_117)>. Acesso em: 22 out. 2013.

GIL, Antonio de Loureiro; ARIMA, Carlos Hideo; NAKAMURA, Wilson Toshiro. **Gestão: controle interno, risco e auditoria**. São Paulo: Saraiva, 2013.

Lakatos, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo : Atlas 2003.

MATTOS, Claudio de Carvalho; MARIANO, Rosimar Pereira. Controle interno: uma abordagem teórica. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 10, n. 1, p. 34-39, 1999. Disponível em <<http://web.face.ufmg.br/face/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/133/129>>. Acesso em: 16 dez. 2013.

NEVES, José Luis. Pesquisa qualitativa – características, usos e possibilidades. **Caderno de pesquisas em administração**, v. 1, n. 3, p. 01-05, 1996. Disponível em: <[http://www.dcoms.unisc.br/portal/upload/com\\_arquivo/pesquisa\\_qualitativa\\_caracteristicas\\_usos\\_e\\_possibilidades.pdf](http://www.dcoms.unisc.br/portal/upload/com_arquivo/pesquisa_qualitativa_caracteristicas_usos_e_possibilidades.pdf)>. Acesso em: 06 mai. 2014.

PEREIRA, Antonio Nunes. A importância do controle interno para a gestão das empresas. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 2004, São Paulo. **Anais...** Disponível em <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos12004/36.pdf>>. Acesso em: 22 out. 2013.

PEREIRA, Antonio Nunes. Controles internos empresariais e gestão: visões e importância: uma abordagem exploratória. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 15, n. 3, p. 27-44, 2004. Disponível em: <<http://web.face.ufmg.br/face/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/262/255>>. Acesso em: 16 dez. 2013.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais**. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2003.

SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos de auditoria contábil**. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Edna Lúcia da. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 4. ed. rev. Atual. Florianópolis: UFSC, 2005.

SILVA JÚNIOR, José Barbosa. **Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria**. São Paulo: Atlas/CRCSP, 2000.

SILVA, Karina Lima da; OLIVEIRA, Marcelle Colares; DE, Marcia Martins Mendes; ARAÚJO, Osório Cavalcante. A implementação dos controles internos e do comitê de auditoria segundo a Lei SOX: o caso Petrobras. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 20, n. 3, p. 39-63, 2009. Disponível em: <<http://web.face.ufmg.br/face/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/650/418>>. Acesso em: 15 fev. 2014.

ZONATTO, Vinícius Costa da Silva; BEUREN, Ilse Maria. Evidenciação das características básicas recomendadas pelo COSO (2004) para a gestão de riscos em ambientes de controle no relatório da administração de empresas brasileira com ADRs. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 3, p. 38-54, 2009. Disponível em: <[http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/70/pdf\\_116](http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/70/pdf_116)>. Acesso em: 22 out. 2013.