

JULIANO SEVERO PEIXE

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA DOS
ARTIGOS DISPONÍVEIS NOS PERIÓDICOS EM BASE DE DADOS NACIONAIS
DOS ANOS DE 2002 A 2014**

**CURITIBA
2015**

JULIANO SEVERO PEIXE

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA DOS
ARTIGOS DISPONÍVEIS NOS PERIÓDICOS EM BASE DE DADOS NACIONAIS
DOS ANOS DE 2002 A 2014**

Monografia apresentada a Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis, do Programa de Pós-Graduação – MBA em Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Ms. Celso da Rosa Filho

**CURITIBA
2015**

RESUMO

O objetivo geral desta monografia foi analisar o sistema de controle interno por meio de busca nas bases de dados disponíveis em periódicos nacionais no período de 2002 a 2014. A pergunta da pesquisa: como analisar o sistema de controle interno por meio de buscas nas bases de dados disponíveis em periódicos nacionais? Quanto aos objetivos é descritiva e exploratória e quanto aos procedimentos é bibliográfica e documental. As fases deste estudo foram delimitadas na coleta das bases de dados: **Spel**, **Scielo** e **Google Acadêmico**. A análise e interpretação dos resultados. Teoricamente sobre os conceitos de controle interno para conhecer, identificar, comparar e contribuir para propor melhoria do sistema de controle interno. Foi possível verificar o estado da arte definido por diversos autores, de acordo com a estrutura proposta no objetivo norteador do estudo com a apresentação e análise dos resultados. Na identificação dos principais pontos e práticas de controle interno na área administrativa, verificou-se que as práticas aplicadas no controle interno foram abordadas no quadro 3, que são os seguintes: preventivos, detectivos, corretivos, orientativos e compensatórios. Os artigos mais citados no Google acadêmico este objetivo foi apresentado no quadro 12 a 20, composta por 9 artigos mais citados, considerando também os autores mais citados do portfólio. Os autores mais citados estão relacionados na figura 3, dentre estes os dois primeiros são: Pereira, 2004; Maia et. al., 2005 e Santos Júnior; Santos, 2013. A palavra controle interno mais citado no portfólio de artigos que são: A Importância do Controle Interno para Gestão de Empresas, Sistema de Gerenciamento e Controle Interno: uma Análise dos Escritórios de Contabilidade de Belo Horizonte/MG e Região Metropolitana a partir da Taxonomia de Kaplan e Cooper Wendel e Perfil dos Artigos Sobre Controle Interno no Setor Público em Periódicos Nacionais e Internacionais. Na análise e discussão dos artigos mais citados foi apresentado pela ordem de cada estudo, sendo selecionado o autor, título, revista, questão de pesquisa, objetivo geral e metodologia da pesquisa. Vale destacar que as abordagens do controle interno devem estar presentes na estrutura administrativa do setor privado e público. Concluir o presente estudo e observa-se que o resultado sobre o controle interno, atendeu a proposta inicial pelo aprofundamento dos conceitos, práticas, relevância e importância para fortalecer os conhecimentos destacados e achados. Sugestão novas pesquisas para aprofundar os estudos considerando uma abrangência de referencial internacional de artigos publicados em periódicos de impactos nas bases de dados e informações com maior visibilidade.

Palavras-Chaves: Controle Interno, Análise Bibliométrica, Artigos Nacionais.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao apoio, dos meus familiares que colaboraram para a realização desta monografia, ao corpo docente desse curso de especialização e principalmente ao meu professor orientador, que dedicou-se seu tempo, para me ajudar na construção deste projeto.

Muito obrigado por participarem e compartilharem conhecimentos, para realização desse feito. Vocês foram responsáveis pelo meu aprendizado.

PENSAMENTOS

“Se o dinheiro for a sua esperança de independência, você jamais a terá. A única segurança verdadeira consiste numa reserva de sabedoria, de experiência e de competência.”

(Henry Ford)

“A persistência é o menor caminho do êxito”.

(Charles Chaplin)

LISTA SIGLAS

AAA - *American Accounting Association*

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants

AS5 - Auditing Standard nº 5

CEO - Chief Executive Officer

CFO - Chief Financial Officer

COBIT - Control Objectives for Information and Related Technology

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

FEI - Financial Executives International

IC - *internal control*

IF - *Integrated Framework*

IFAC - International Federation of Accountants

IIA - Financial Executives International

IMA - Institute of Management Accountants

PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board

PWC - Price Water house Coopers

SCI - Sistema de Controle Interno

SEC - Securities and Exchange Commission

SOX - Sarbanes-Oxley Act

TI - Tecnologia da Informação

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1:	Dimensões do COSO.....	25
FIGURA 2:	A palavra controle interno mais citados nos selecionados no portfólio de artigos.....	37
FIGURA 3:	Autores mais citados no Google selecionados no portfólio de artigos.....	37
..		

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1:	Definições de controle interno.....	11
QUADRO 2:	Objetivos quanto à conformidade e relato.....	14
QUADRO 3:	Exemplo de tipos de controles.....	19
QUADRO 4:	Resumo de conceitos sobre princípios do controle interno.....	21
QUADRO 5:	Esquema de PECl (Percepção da Estrutura de Controles Internos).....	21
QUADRO 6:	Entidades Patrocinadoras do COSO.....	24
QUADRO 7:	Primeira dimensão da metodologia COSO.....	25
QUADRO 8:	Segunda dimensão da metodologia do COSO.....	26
QUADRO 9:	Conceitos de controle interno e sistema de controle interno.....	29
QUADRO10:	Autores e artigos selecionados no portfólio.....	36
QUADRO11:	Autores mais citados dos selecionados no portfólio de artigos....	38
QUADRO12:	Autores mais citados dos selecionados no portfólio de artigos..	39
QUADRO 13:	Autores mais citados dos selecionados no portfólio de artigos....	40
QUADRO14:	Autores mais citados dos selecionados no portfólio de artigos....	41
QUADRO 15:	Autores mais citados dos selecionados no portfólio de artigos....	42
QUADRO 16:	Autores mais citados dos selecionados no portfólio de artigos....	43
QUADRO 17:	Autores mais citados dos selecionados no portfólio de artigos....	44
QUADRO 18:	Autores mais citados dos selecionados no portfólio de artigos....	45
QUADRO 19:	Autores mais citados dos selecionados no portfólio de artigos....	46
QUADRO 20:	Autores mais citados dos selecionados no portfólio de artigos....	47

SUMÁRIO

RESUMO.....	II
AGRADECIMENTOS.....	III
PENSAMENTOS.....	IV
LISTA DE SIGLAS.....	V
LISTA DE FIGURAS E QUADROS.....	VI
1. INTRODUÇÃO.....	10
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	12
2.1 Aspectos conceituais do sistema de controle interno.....	12
2.1.1 Controle interno.....	12
2.1.2 Objetivos do controle interno.....	15
2.2 Classificação do controle interno.....	17
2.2.1 Controles contábeis e de Informações.....	17
2.2.2 Controle administrativo.....	19
2.3 Características do sistema de controle interno.....	21
2.4 Princípios do sistema de controle interno.....	23
2.5 Normatização sobre controles internos - <i>Lei Sarbanes-Oxley</i>	29
2.6 Controle interno sobre a obra <i>Internal Control Integrated Framework</i>	31
2.6.1 Controle interno de acordo com a obra <i>IC-IF</i>	32
2.6.2 Impactos da Sox no Controle Interno.....	36
2.6.3 Limitações do controle interno.....	37
2.7 Controle interno e sistema de controle interno.....	37
2.8 Maturidade do sistema de controle interno.....	41
3. METODOLOGIA – CLASSIFICAÇÃO E PROCEDIMENTOS.....	44
3.1 Levantamento de dados e informações.....	44
3.1.1 Coleta dos dados e informações.....	44
3.1.2 Consolidação dos dados e informações.....	45
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS DA BIBLIOMETRIA.....	45
4.1 Artigos selecionados no portfólio.....	46
4.2 Pesquisa no conteúdo dos artigos.....	47
4.3 Autores mais citados no Google Acadêmico.....	48

4.4	Artigos completos dos autores mais citados.....	49
4.5	Análise dos artigos mais citados.....	49
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	61
	REFERÊNCIAS.....	63

1 INTRODUÇÃO

O sistema de controle interno consiste no plano de organização que prevê os métodos e medidas, de forma ordenada para ser adotada dentro da empresa a fim de resguardar os seus ativos e outras informações estratégicas. O levantamento completo e exato de dados, registrando as transações de informações pelo sistema contábil, dirigidos para a preparação adequada das demonstrações contábeis. Outro aspecto que deve ser considerado é a conduta ordenada e eficiente dos negócios, incluindo, adesão às políticas gerenciais. Tendo em vista a frequência com que se utilizam os controles internos, é importante conceituar e expor suas características fundamentais. Nas características básicas de um sistema de controle interno estão os seguintes itens: organograma – estruturado de forma clara e objetiva, contendo responsabilidades definidas, segregação de atividades e funções; manual de procedimentos - utilizar formulários, documentos e esquemas mecânicos e informatizados; documentos de verificação – com provas independentes e contínuas; conferências - sistemáticas e automáticas; e grau de qualidade - verificar a competência do pessoal com qualificação e treinamento (PEIXE, 2002).

Acrescenta, ainda, Peixe(2002) que os sistemas de controle interno devem ser altamente eficientes, pois não podem ser transgredidos pela gerência. Por exemplo, se a gerência ordenar que os colaboradores operem e/ou ocultem transações em determinados procedimentos internos devem ser identificados pelo sistema de controle interno. Diante do exposto surge a questão de pesquisa: **É possível analisar o sistema de controle interno por meio de buscas nas bases de dados disponíveis em periódicos nacionais?**

O objetivo geral desta monografia é analisar o sistema de controle interno organizações públicas e privadas por meio de busca nas bases de dados disponíveis em periódicos nacionais no período de 2002 a 2014. Tendo como objetivos específicos: (1) verificar a estrutura do sistema de controle interno na área administrativa; (2) identificar os principais pontos e práticas de controle interno na área administrativa; (3) analisar o portfólio dos artigos selecionados nas bases de dados: **Spel**, **SciELO** e **Google Acadêmico** pesquisadas; (4) apresentar os artigos mais citados no Google acadêmico.

Esse trabalho busca contribuir para evidenciar os principais estudos teóricos aplicados ao sistema de controle interno em organizações públicas e privados. Abordar o desenvolvimento do conteúdo para ser alinhado as questões teóricas e verificar as práticas do sistema de controle interno, por meio da aplicação das técnicas utilizada nas empresas. Além disso, justifica-se este estudo para contribuir na minha formação profissional como especialista em Auditoria Integral.

Este trabalho foi estruturado com os seguintes pontos: referencial teórico, metodologia – classificação e procedimentos, análise dos resultados da bibliometria e considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A revisão bibliográfica foi efetuada sobre os aspectos de análise da estrutura conceitual sobre os pontos: (1) aspectos conceituais do sistema de controle interno, (2) classificação do controle interno, (3) características do sistema de controle interno, (4) princípios do sistema de controle interno, (5) normatização sobre controles internos - *Lei Sarbanes-Oxley* (6) controle interno sobre a obra *internal control*.

2.1 Aspectos conceituais do sistema de controle interno

O controle interno é um conjunto de normas, procedimentos, instrumentos e ações adotadas de forma sistemática pelas empresas, que devem estar em constante evolução, assegurando o atingimento de resultados conforme objetivos pré-estabelecidos, protegendo o patrimônio e garantindo transparência às operações (ALMEIDA, 2004). E seus componentes do controle interno consistem nos seguintes: (1) ambiente de controle; (2) processo de avaliação de riscos da entidade; (3) sistema de informação, incluindo os processos de negócio relacionados, relevante para a comunicação e relato financeiro; (4) atividades de controle - monitorização dos controles (IFAC, 2007). Neste contexto, refere-se a um conjunto de normas e procedimentos que norteiam como as tarefas devem ser desempenhadas, buscando-se rotinas padronizadas, a fim de obter eficiência, eficácia e efetividade nas atividades. Esse controle torna-se importante para a continuidade do fluxo de operações e informações demandadas no ciclo de produção, conforme apontam (RESKE FILHO, JACQUES e MARIAN, 2005). A seguir abordam-se os conceitos sobre controle interno e os objetivos do controle interno.

2.1.1 Controle interno

O controle interno é indispensável dentro de uma organização, pois o sistema contábil dentro da empresa depende da eficácia dos controles internos, e o sistema contábil eficaz é vital para o sucesso da empresa (ATTIE, 2007). Sem as

informações fornecidas por ele, o administrador não pode tomar decisões precisas e consistentes. Attie (2007, p.182) enfatiza que “quando se fala em controle interno, às vezes imagina-se ser sinônimo de auditoria interna. É uma ideia totalmente equivocada”. Diante da abrangência desse tema, pode-se dizer que o controle interno é um sistema que rege seus conceitos por meio de procedimentos internos, desenvolvidos na empresa.

A importância da determinação dos procedimentos de controle interno que mantenham a totalidade das informações, suas características reais e com o máximo de segurança e o mínimo de riscos. Além disso, contribuir para a execução racional das tarefas da organização que possibilitem, com eficiência e eficácia, o alcance dos resultados esperados pela empresa (GIL, 1999; PAULA, 1999; LOPES de SÁ, 2000). Cada procedimento de controle precisa ter um objetivo claro acerca do resultado que se deseja obter com sua aplicação, acompanhamento e execução (IMONIANA; NOHARA, 2005), além de seguir as determinações da gestão da organização e levar em consideração o cumprimento dos objetivos.

De acordo com Braga (2009), um procedimento de controle interno é o conjunto de leis, normas, diretrizes e atividades que são inseridas no ambiente operacional interno de uma organização e que regulam a execução de determinada tarefa, operacional ou administrativa, necessária à consecução dos objetivos dessa organização. Esse tipo de procedimento assume papel importante como instrumento capaz de manter um fluxo atualizado de informações gerenciais necessárias ao processo decisório e de assegurar aos gestores que as atividades organizacionais estão sendo cumpridas de forma eficiente (MIGLIAVACCA, 2002; ATTIE, 2007; NASCIMENTO et al., 2007). As definições de controle interno apresenta-se no quadro 1.

Quadro 1: Definições de controle interno

Autores e Normas	Conceitos
Attie (2011, p.188)	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 dos seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas traçadas pela administração.
NBC T 16.8 - CFC	O controle interno compreende o conjunto de recursos, métodos procedimentos e processos adotados pelas entidades do setor público, com a finalidade de salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente; propiciar a obtenção da informação oportuna e adequada; estimular adesão as normas e diretrizes fixadas; contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade e; auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.
Almeida (2008, p.42)	O controle Interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados Contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Fonte: Adaptada de SANTOS; SOUZA; HILLEN, 2013.

Os autores contribuem para o entendimento desses requisitos teóricos. Destaca-se a importância da adoção do controle interno para as empresas, pois a adoção de seus procedimentos, alinhados aos sistemas operacionais, permitem controlar e melhorar a eficiência dos resultados pretendidos pela administração da empresa. Longenecker (2004, p.520) conceitua controle interno como “um sistema de verificações e saldos que desempenha papel-chave no resguardo dos ativos da empresa e no aumento da exatidão e confiabilidade dos seus demonstrativos financeiros”. Crepaldi corrobora definindo como:

O conjunto de normas, rotinas, sistemas, procedimentos, formando o plano organizacional de uma empresa, cujo objetivo maior é de salvaguardar e proteger seus ativos, verificar o grau de confiabilidade e exatidão dos registros contábeis, promover a eficiência operacional e proporcionar à administração dados seguros que lhe permitam uma tomada de decisão com menor de grau de risco possível (CREPALDI, 2008, p.66)

De maneira resumida o sistema de controles internos, quando adotados pela instituição, serve para fiscalizar se as rotinas estão sendo corretamente cumpridas, pelos seus colaboradores. “O controle interno caracteriza-se como uma etapa do processo de gestão que procura identificar fatos internos e externos ocorridos, direcionando para ações corretivas de forma a alcançar os objetivos sugeridos” (ROSA FILHO, 2005, p.45), que busca também examinar a eficiência e aplicabilidade das deliberações tomadas nas empresas, ou ainda, comprovar por

meio de averiguação se realmente o que foi executado está em consonância com o planejamento (CHIAVENATO, 2006) assegurando que a correção dos resultados planejados sejam confirmados (CATELLI et al., 2001, p.295-296).

O controle interno pode caracterizar para a tomada de decisão e na realização de objetivos (MAXIMIANO, 2007). Acrescenta, ainda, Attie (2011, p.192), que “o controle interno é parte integrante de cada segmento da organização e cada procedimento corresponde a uma parte do conjunto do controle interno”.

Os conceitos de controle interno estão relacionados aos objetivos do controle interno que serão distinguidos no próximo tópico.

2.1.2 Objetivos do controle interno

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA, afirma: O objetivo do (...) “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 adesão à política traçada pela administração” (AICPA, 1993).

Neste sentido, os objetivos do controle interno visam à configuração de segurança adequada das atividades praticadas ao longo da empresa, de forma vertical e horizontal, onde é de grande importância à adoção dos objetivos por todos da empresa, para que possa alcançar os objetivos propostos. Basicamente os principais objetivos do controle interno, segundo Attie (2007, p.189) são: “preservar os interesses da empresa; a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; o estímulo à eficiência operacional; a aderência às políticas existentes”.

O objetivo do controle interno está relacionado 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, deste modo é preciso que cada pessoa e cada segmento da organização funcionem harmonicamente, onde as atividades necessitam ser realizadas de forma

eficiente e de acordo com as políticas traçadas pela empresa, fazendo com que toda a estrutura da empresa caminhe para o mesmo objetivo (ATTIE, 2007).

As ações corretivas direcionadas para o controle constitui uma etapa do processo de gestão que procura identificar fatos internos e externos ocorridos, de forma a alcançar os objetivos sugeridos (ROSA FILHO, 2005, p.45), que busca também examinar a eficiência e aplicabilidade das deliberações tomadas nas entidades, ou ainda comprovar por meio de uma averiguação se realmente o que foi executado está em consonância com o planejamento (CHIAVENATO, 2006), asseverado por meio de correção de “rumos” que os resultados planejados sejam obtidos (CATELLI *et al*, 2001, p. 295-296). O controle relaciona-se com a tomada de decisão e a realização de objetivos (MAXIMIANO, 2007). Dentre estes objetivos com o intuito de fornecer uma razoável segurança no que diz respeito à consecução em termos da: (1) confiabilidade das informações financeiras; (2) obediência às leis e regulamentos aplicáveis; e (3) eficácia e eficiência de operações (BOYNTON *et al.*, 2002).

Os objetivos quanto à conformidade e relato estão sobre o controle da administração, enquanto os objetivos operacionais e estratégicos, por vezes fogem ao seu controle, estão sujeitos a eventos externos, como mudança de governo, condições climáticas adversas, como destacado no quadro 2.

Quadro 2: Objetivos quanto à conformidade e relato

Objetivos	Descrição
Estratégicos	Referem-se às metas ao nível mais elevado, refletem o modo como a alta administração escolheu uma forma de gerar valor para as partes interessadas.
Operacionais	Têm como meta a utilização eficiente e eficaz dos recursos, inclusive metas de desempenho e de lucro. É necessário que reflitam as condições de negócio, da indústria e da economia nas quais a organização atua.
Relato	Relacionados à confiabilidade dos relatórios podem conter informações financeiras e não financeiras. Uma comunicação confiável fornece informações exatas e completas.
Conformidade	Cumprimento de leis e regulamentos. As leis e os regulamentos aplicáveis estabelecem padrões mínimos de comportamento, que a organização integra em seus objetivos de conformidade. O histórico de conformidade de uma organização poderá afetar de modo significativo, positivo ou negativo, a sua reputação na comunidade e no mercado.

Fonte: SOUSA, 2013.

A multiplicidade de controles decorrente de diversos objetivos, associados a diversos processos de negócios, atividades, riscos, etc., associada à necessidade

de gestão e atualização dos mesmos, promove os seguintes parâmetros de classificação: (1) processo de negócio a que respeitam; (2) atividade onde são realizados; (3) objetivo subjacente; (4) risco que visam mitigar; (5) características que lhes estão subjacentes e que contribuem para alcançar o objetivo “fiabilidade do relato financeiro”: tempestividade, integridade e adequação; (6) maturidade, que desejavelmente evoluirá de informal para a automatização, sendo aceitável a existência de controles manuais, desde que devidamente documentados; (7) categoria a que pertence: detectivo ou preventivo; (8) tipificação: manual ou automático, e neste caso os sistemas que lhes estão associados (SOUSA, 2013).

Entendido os conceitos dos objetivos do controle interno, pode ser apresentado a seguir do tema proposto para discussão a sua classificação.

2.2 Classificação do controle interno

Os controles internos podem ser classificados em três modalidades sendo eles: controles contábeis, de informações e controles administrativos. Segundo Oliveira (2007, p.87) “o controle interno inclui, portanto, controles que podem ser peculiares tanto à contabilidade como à administração”. Neste contexto, definem-se controles contábeis e de informações e controle administrativo.

2.2.1 Controles contábeis e de Informações

Os controles contábeis devem fornecer a administração e ao pessoal de supervisão meios de identificar erros ou omissões nos registros contábeis. Assim, um adequado, sistema de informações e relatórios gerenciais deve promover a administração informações confiáveis, claras, precisas, objetivas e em prazos adequados, que possibilitem a tomada de medidas saneadoras e sirvam para as tomadas de decisões, quando aplicável (OLIVEIRA, 2007). Os controles internos contábeis de acordo com Junior Perez:

Aqueles relacionados com a proteção dos ativos e a validade dos registros contábeis. Esses controles incluem o sistema de autorização e aprovação e a segregação das funções de registro daquelas efetuadas pelo departamento que gera as transações objeto de seu registro, ou das

relativas à custódia dos ativos (JUNIOR PEREZ, 1998, p. 67).

O autor Peixe (2002, p.105) afirma que no controle contábil se incluem: “sistemas de autorização e aprovação; separação de deveres relacionados com registros nos livros; preparação de relatórios relacionados com as operações ou custódia de ativos; controle físico sobre os ativos; e auditoria interna”. O autor acrescenta, ainda, que o controle contábil é preventivo e escritural; seu objetivo é assegurar a veracidade dos registros das operações no que se refere à legalidade e fidedignidade funcional dos agentes da administração (PEIXE, 2002).

Dentro deste contexto existem os controles dos sistemas de informação que estão relacionados à maneira adequada da prestação de informações aos diferentes níveis da administração. Este consentimento está ligado ao planejamento e ao controle das operações, dependem do conhecimento que a administração tem das atividades e operações passadas, presente e futura. Este tipo de controle é como se fosse os “olhos e ouvidos” da administração, certamente por não poder estar presente em todos os lugares (ATTIE, 2007).

O controle do sistema de informação diversifica-se de uma entidade para outra. Por esta razão torna-se difícil estabelecer um modelo de sistema de informação padronizado. De modo que as informações predominantes, fazem-se necessárias para que a administração compreenda como utilizá-las, caso contrário, ocorrerá o simples fornecimento da informação, sem aplicá-las e interpretá-las corretamente (CONCEIÇÃO, 2007).

Os controles internos contábeis são realizados para garantir a proteção dos ativos e a confiabilidade dos dados contábeis, onde os controles internos contábeis devem atender a cinco objetivos básicos: (1) totalidade - todas as transações (fatos contábeis) devem ser registradas nos livros contábeis no período em ocorreram. (2) validade - todas as transações registradas representam eventos econômicos realmente ocorridos e são executadas de acordo com os procedimentos determinados, obedecendo à legislação vigente. (3) exatidão - as transações são registradas no montante correto, adequadamente classificadas (contabilmente e fisicamente) e em tempo hábil. (4) manutenção - os registros contábeis, após o registro da transação, são adequadamente controlados e utilizados de forma que

eles continuem a refletir as operações da entidade. (5) segurança física - os acessos aos ativos e aos documentos que controlam o registro de suas movimentações são apropriadamente restritos ao pessoal autorizado (ALMEIDA, 2004; DIAS, 2010). Portanto, os controles contábeis e de informações:

(...) devem fornecer a administração e ao pessoal de supervisão os meios de identificar erros ou omissões nos registros contábeis. Assim, um adequado sistema de informações e relatórios gerenciais deve promover a administração informações confiáveis, claras, precisas, objetivas e em prazos adequados, que possibilitem a tomada de medidas saneadoras e sirvam para as tomadas de decisões, quando aplicável (SANTOS JÚNIOR et al., 2013, p.231).

Neste sentido, os controles contábeis e de informações devem priorizar a supervisão gerencial para adequar as medidas saneadoras dos processos ajustadas para tomada de decisão.

2.2.2 Controle administrativo

O controle no processo administrativo deve conter os seguintes fatores: (1) estrutura organizacional - identificando as áreas responsáveis na hierarquia organizacional e a descrição de suas funções; (2) racionalização de processos - simplificar os processos e operações, permitindo à administração concentrar seus esforços nos aspectos realmente pertinentes à sua gestão; (3) integração dos processos de planejamento e orçamentos - essa tarefa pressupõe duas facetas a função do planejamento e a integração dos processos de planejamento e do plano orçamentário, de tal forma que os planos operacionais anuais refletidos no orçamento, os objetivos e metas estabelecidas a médio e longo prazo (LEMES e REIS, 2005).

Lemes e Reis (2005) acrescenta, que as limitações do controle interno podem estar alinhadas com os seguintes aspectos: (1) a administração exige que os controles sejam eficientes em relação a seu custo; (2) os controles destina-se a verificar às transações conhecidas e rotineiras e não às eventuais; (3) o potencial humano para cometer erros seja por distração, incompetência técnica, má-fé ou erro de julgamento; (4) a possibilidade de burlar os controles por meio de conluio, de terceiros ou de membros da administração; (5) a possibilidade de funcionários

responsáveis por determinadas transações ou controles abusarem de sua autoridade (ignorando os controles); (6) o passar do tempo, normas, procedimentos, sistemas e rotinas podem tornarem-se inadequadas ou obsoletas, em virtude de mudanças nas condições da empresa e do mercado (ALMEIDA, 2008).

O controle administrativo é o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização para que obedeçam às estratégias adotadas (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002). Neste sentido as pesquisas sobre o controle administrativo ou gerencial buscam identificar os conceitos que mais se adéque:

(...) é um dos vários tipos de atividades de planejamento e controle que ocorrem dentro de uma organização, estando localizado entre a formulação de estratégias e o controle de tarefas. Este posicionamento do controle gerencial, dentro das atividades de planejamento e controle nas organizações, demonstra que ele é um processo pelo qual se decidem a implementação de estratégias e a obediência a elas (LYRIO; BORBA; COSTA, 2007, p. 127).

O controle administrativo ou gerencial está relacionado com o plano de organização, métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacionais implantados para uso rotineiro, nas diversas atividades da organização. A organização e a segregação de funções são a maneira pela qual a administração delega autoridade e responsabilidades devem constituir-se em elementos efetivos de controle (ATTIE, 2007). Entre os métodos adotados por esse tipo de controle, é importante ressaltar a definição dos procedimentos e a metodologia na aplicação desta política da empresa. Assim, os funcionários devem saber as funções e as responsabilidades, conhecendo as normas e os procedimentos internos para documentar na empresa.

Em relação aplicação desta metodologia, deve ser instituído pela administração ou gerencia da empresa, o manual para consulta, ou seja, deve estar tudo escrito para que todos compreendam as informações. Para Dias (2010, p.1) “O manual de controles internos é uma ferramenta que auxilia na visão de processo para o fluxo de atividades da empresa”. Sendo de fácil interpretação e a aplicação, sempre deve ser feita dentro dos padrões da estrutura interna da empresa. Os controles internos administrativos e gerenciais:

(...) compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional implantados para uso rotineiro nas diversas atividades da organização. A organização e a segregação de funções, maneira pela qual a administração delega autoridade e responsabilidades devem constituir-se em elementos efetivos de controle (SANTOS JÚNIOR et al. 2013, p.231).

Vale ressaltar que para alguns autores os três tipos de controles internos analisados para fins de auditoria interna e externa, constituem-se em controle: administrativo, contábil e gerencial. E finalmente, para Almeida (2008) os controles administrativos encontram-se diretamente ligados ao sistema operacional da organização. Esta afirmação considera que a parte do sistema de informação faz parte do controle administrativo ampliado da organização como um todo.

2.3 Características do sistema de controle interno

As características do sistema de controle interno são representadas pela constituição dos processos internos, executados em geral pelas pessoas comprometidas com a administração da empresa, diretores, gerentes, supervisores, todos relacionados a tomada de decisões e responsáveis pela área. Estas características compreendem o alcance de objetivos, das seguintes categorias, definidas pelos autores: eficácia e eficiência operacional; mensuração de desempenho e divulgação financeira; proteção de ativos; cumprimento das leis e regulamentações (D'AVILA e OLIVEIRA, 2002).

O sistema de controle pode evidenciar um conjunto de atividades que envolvam recursos da entidade, auxiliando o equilíbrio das contas, alertando o surgimento de irregularidades e sanando-as em tempo hábil de forma a permitir uma competente gestão (QUEIROZ; QUEIROZ, 2007). Para o IFAC (2007, p.150) controle interno é o processo desenhado e efetivado por aqueles encarregues da governação, gestão e outro pessoal para providenciar uma segurança razoável acerca do alcance dos objetivos da entidade relacionados com a fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis.

O sistema de controle é a consequência do planejamento, organização e supervisão de informações por meio de procedimentos e medidas que objetivam

proteger os ativos, averiguar a exatidão dos dados contábeis, aumentar a eficiência operacional e promover obediência às diretrizes administrativas, buscando proporcionar uma estrutura em que o trabalho das organizações seja realizado de modo mais garantido (ARAÚJO; LUCA, 2006; QUEIROZ; QUEIROZ, 2007; AZEVEDO; ENSSLIN; REINA, 2010).

Segundo Attie (2011), as características de um sistema de controle interno são indiferentes à classificação contábil ou administrativa, podendo variar de acordo com algumas circunstâncias específicas. Ademais, pode-se afirmar que um sistema eficiente de controle interno deve caracterizar-se por apresentar: (1) um plano de organização que proponha a segregação de funções entre execução, proteção e contabilização; (2) um sistema de autorização que propicie controle sobre contas patrimoniais e de resultado; (3) a observação de práticas positivas nos diversos departamentos da organização; e (4) recursos humanos com a devida capacitação técnica e profissional para suas atribuições (SANTOS; SOUZA; HILLEN, 2013). O quadro 3 apresenta exemplos de tipos de controles para ilustrar este tópico.

Quadro 3: Exemplo de tipos de práticas de controles

Preventivos	Detectivos	Corretivos	Orientativos	Compensatórios
1) Obrigar a duas assinaturas. 2) Obter lista de fornecedores aprovada. 3) Confrontar as faturas com as guias de recepção antes de autorizar o pagamento. 4) Verificar a exatidão das faturas antes do pagamento. 5) Adotar um sistema de vigilância de controle de entradas na fábrica	1) Elaborar reconciliações bancárias. 2) Efetuar conciliações de extratos de contas com terceiros. 3) Efetuar contagens físicas. 4) Observar a distribuição de salários numa base de amostragem. 5) Solicitar certidões de dívidas.	1) Relatórios de artigos obsoletos. 2) Relatórios de atrasos de cobrança de dívidas. 3) Relatórios de atrasos de pagamentos a fornecedores e outros credores. 4) Relatórios de cheques do pessoal, não descontados. 5) Lista de reclamações de clientes.	1) Administração de uma entidade, como forma de criar uma boa imagem local, dá indicações aos dirigentes para contratarem mão de obra local. 2) Estabelecer determinados requisitos para o recrutamento de pessoal. 3) Criar regulamentos internos da entidade. 4) Criar instruções para os documentos em circulação na entidade.	1) Os totais das vendas por produto registados pela área comercial podem ser cruzados com total dos créditos das vendas na contabilidade. 2) O valor das entradas registadas pelo armazém pode ser cruzado com a contabilidade através da conciliação da conta compras.

Fonte: SOUSA, 2013.

Após realizar os estudos das características do controle interno e as práticas de controle, relacionados no quadro 3, pode-se criar o próximo tópico com os princípios do sistema do controle interno, fazendo a relação entre os conceitos apresentados.

2.4 Princípios do sistema de controle interno

Existe uma série de regras básicas que toda entidade deve observar visando preservar seu patrimônio. Os aspectos apresentados aqui correspondem a uma listagem mínima de princípios de controle interno de uma organização. Sua observância permite a redução do chamado risco de controle interno, que é o risco decorrente das falhas existentes nos mecanismos de controle interno de uma organização.

A observância destes princípios não garante a ausência de irregularidades na empresa. A rigor não existe um sistema de controle ótimo, que elimine estes problemas. Ao gestor responsável pela implantação do controle interno é necessário ponderar entre o custo de implantar e manter um sistema de controle interno e o custo das irregularidades e erros que podem ser evitados com o sistema.

a) Rodízio de funcionários

Nas empresas é importante que os funcionários tenham um rodízio das suas funções. Isto significa dizer que se deve evitar que um funcionário fique muito tempo numa mesma função. É muito comum as empresas descobrirem desfalques quando fazem rodízios dos funcionários. Outra prática de um bom controle interno é exigir que os funcionários tirassem férias. Quando um funcionário permanece muito tempo na mesma função existe mais chance de agir de maneira inapropriada (<http://www.contabilidade-financeira.com/2012/03/principios-do-controle-interno.html>).

b) Supervisão das operações

Os funcionários devem ser supervisionados na execução das suas funções. A supervisão irá garantir que as tarefas estão sendo executadas para atingir os objetivos da organização. A supervisão também reduz a probabilidade de desfalques e furtos, tanto por parte dos funcionários como de pessoas externas.

A supervisão das operações pode ser feita por um funcionário superior na escala hierárquica. Mas mesmo o mais elevado nível da hierarquia de uma organização deve ter seu trabalho monitorado. Em grandes empresas, o presidente reporta suas estratégias e ações a um conselho de administração, garantindo a existência das supervisões das operações (<http://www.contabilidade-financeira.com/2012/03/principios-do-controle-interno.html>).

c) Estabelecimento de responsabilidade

Dentro de uma organização, as tarefas devem ser delegadas aos funcionários. Para cada tarefa, deve existir somente um funcionário responsável por sua execução. Usando este princípio é mais fácil para a empresa gerenciar a execução das atividades. Em tais situações, é possível determinar claramente a responsabilidade por um erro. Além disso, numa organização onde existe uma premiação baseada no mérito, determinar claramente a responsabilidade por cada tarefa facilita o pagamento por desempenho (<http://www.contabilidade-financeira.com/2012/03/principios-do-controle-interno.html>).

d) Segregação de funções

O auditor deve orientar a administração que a empresa deva estabelecer, que a mesma pessoa não possa ter acesso a dois departamentos ao mesmo tempo, devido ao acúmulo de funções e a perda da qualidade nos fatos a serem praticados. Diante do acúmulo de funções a gerência perde o controle e dificulta a cobrança das obrigações destinadas ao funcionário.

A segregação de funções permite aumentar o controle as ações internas da entidade. Quando uma mesma pessoa é responsável por muitas tarefas, o potencial de erro e irregularidades aumenta.

Um exemplo de segregação de função ocorre numa empresa comercial, quando a pessoa que efetua a venda não é a mesma que recebe o dinheiro. Outra situação ocorre na área financeira da empresa, onde o responsável pela autorização

de um gasto não é o mesmo que faz o registro contábil (<http://www.contabilidade-financeira.com/2012/03/principios-do-controle-interno.html>).

e) Autorização de transação

Os pagamentos que são realizados por uma entidade devem ser devidamente autorizados pela pessoa responsável. Algumas entidades criam um processo padronizado de autorização de despesa, onde os gastos somente são realizados após cumprir todos os requisitos necessários.

Apesar disto representar uma redução na velocidade com que os negócios são realizados pela entidade, acredita-se que a cautela nos procedimentos pode prevenir fraudes e irregularidades (<http://www.contabilidade-financeira.com/2012/03/principios-do-controle-interno.html>).

f) Procedimentos documentados

As atividades realizadas na entidade devem ser devidamente documentadas. Isto inclui, quando for o caso, o registro contábil das transações. A posterior verificação será possível com esta documentação. A ausência documentação facilita a ação de pessoas desonestas. É importante notar que uma entidade pode adotar procedimentos documentados e mesmo assim funcionar de maneira ágil e sem burocracia (<http://www.contabilidade-financeira.com/2012/03/principios-do-controle-interno.html>).

g) Verificação independente

A verificação dos atos que ocorrem dentro da entidade deve estar sujeita a verificação independente. Esta verificação deve ser periódica, onde os problemas devem ser relatados para a administração resolvê-los. Nas grandes empresas esta verificação pode ser feita pelos auditores internos e externos. Os auditores internos são funcionários da empresa que avaliam os controles e os registros contábeis. Os auditores externos são contratos para emitir um relatório de auditoria para os

usuários externos (<http://www.contabilidade-financeira.com/2012/03/principios-do-controle-interno.html>).

h) Controles físicos

Uma entidade deve ter controles físicos para suas operações. Existe uma ampla gama de instrumentos que podem ser usados, entre os quais citamos: câmeras de vídeos, cofres, máquinas registradoras, alarmes, programas antivírus, ponto eletrônico, senhas em computadores, entre outras possibilidades (<http://www.contabilidade-financeira.com/2012/03/principios-do-controle-interno.html>).

Além destes princípios o sistema do controle interno está alicerçado nos seguintes princípios: (1) eficácia e eficiência - o controle interno deve ser aplicado consistentemente, e ser bem compreendido pelos trabalhadores da entidade, a fim de permitir que as políticas do Conselho de Administração ou da Direção sejam implementadas de maneira eficaz e eficiente. Entretanto, o controle interno não deverá tolerar quaisquer atos de má gestão tanto da administração como dos principais diretores; (2) prudência - o cerne do controle interno é efetivamente o de mitigar os riscos associados à atividade da entidade. A prudência deve ter sempre a maior prioridade na delimitação de um sistema de controle interno; (3) integralidade - os princípios e procedimentos de controle interno devem abranger todos os aspectos da atividade da entidade; (4) oportunidade - o sistema de controle interno deve ser aplicado desde o primeiro dia de atividade da entidade, com a eficácia necessária para despoletar sinais de alerta, permitindo que os corpos gerentes tomem ações corretivas para reduzir e evitar riscos potenciais; (5) independência - a função de avaliar a eficácia do sistema de controle interno deve estar separada da formulação e execução do mesmo.

A qualidade e a adequabilidade dos controles internos, devem ser avaliadas de forma independente. A característica da concepção e implementação de um sistema de controle interno pressupõe um processo integrado ao negócio, que tem como finalidade ajudar a empresa/organização a atingir os objetivos definidos. Para tal deverá envolver toda a organização e todos os níveis hierárquicos (SOUZA, 2013).

Os princípios do controle interno constituem-se referências norteadoras da efetiva aplicação e funcionalidade da adequação dos controles das empresas. Os três princípios descritos são: organização do controle deve estar ligada à entidade, ou seja, o controle deve atuar especialmente sobre cada célula do plano de operação e estabelecer a precisão com os limites definidos pela autoridade e responsabilidade dos agentes; criar a segregação de funções do agente controlador que deve ser independente daquele que controla; o processo de comprovação e provas independente para controle deve ser estabelecido de forma que seja automática por ferramentas apropriados reduzindo os riscos de erro (VIANA, 1980; PEIXE, 2002).

O sistema de controle interno é a consequência do planejamento, organização e supervisão de informações por meio de procedimentos e medidas que objetivam proteger os ativos, averiguar a exatidão dos dados contábeis, aumentar a eficiência operacional e promover obediência às diretrizes administrativas, buscando proporcionar uma estrutura em que o trabalho das organizações seja realizado de modo mais garantido (ARAÚJO; LUCA, 2006; QUEIROZ; QUEIROZ, 2007; AZEVEDO; ENSSLIN; REINA, 2010).

No quadro 4 apresentam-se o resumo dos autores sobre os princípios do controle interno.

Quadro 4: Resumo de conceitos sobre princípios do controle interno

Proposta e conceito	
Preservar os interesses da empresa.	Para uma melhor compreensão quando se falar em preservar os interesses refere-se à proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos devidos a erros, irregularidades e desfalque. Uma vez que a empresa dispõe de enorme gama de atividades, departamentos e setores que cuidam individualmente da parte que lhes cabe, que requer especialização, conhecimento e entendimento de forma que sejam conduzidos dentro de padrões adequados, minimizando assim a possibilidade de perdas e riscos.
Precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, operacionais.	O objetivo de controle interno quando descreve sobre precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais, menciona a geração de informações adequadas e oportunas, necessárias gerencialmente para administrar e compreender os eventos realizados na empresa. Portanto, a empresa precisa de informações que possam auxiliar a administração dos negócios e que possibilitem entendimento uniforme da informação, sendo assim, a informação só tem validade a partir do momento em que é exata, confiável e oportuna baseado em dados verídicos, informados tempestivamente.

Estímulo à eficiência operacional.	A finalidade do controle interno quando aborda sobre o estímulo à eficiência operacional, refere-se aos meios necessários à condução das tarefas, de forma a obter entendimento e ação tempestiva e uniforme, ou seja, implica no estabelecimento de regras, condutas e meios estabelecidos pela empresa para que se possa permitir um desenvolvimento suave e harmônico de toda a empresa e possibilitar assim maior eficiência na forma em que se desenvolvam as operações.
A aderência às políticas existentes.	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, deste modo é preciso que cada pessoa e cada segmento da organização funcionem harmonicamente, onde as atividades necessitam ser realizadas de forma eficiente e de acordo com as políticas traçadas pela empresa, fazendo com que toda a estrutura da empresa caminhe para o mesmo objetivo.

Fonte: Adaptado de (2007, p. 189), citado por (Santos Júnior et al. 2013)

Para Imoniana e Nohara (2005) dividiram os aspectos controle interno, em 3 dimensões distintas (Ambiente de Controle, Procedimento de Controle e Sistema de Informação e Comunicação), onde procurou criar itens relacionados a cada dimensão como mostra o quadro 5.

Quadro 5: Esquema de PECL (Percepção da Estrutura de Controles Internos) abaixo.

Percepção da Estrutura de Controles Internos - PECL		
Ambiente de controle	Procedimentos de controle e monitoramento	Sistemas de informação e comunicação
1) Conscientização de todos os envolvidos; 2) Ênfase dada pela alta administração; 3) Divisão de responsabilidade; 4) Compromisso de todos com o controle; 5) Enfoque da direção à organização; 6). Compromisso da administração como o controle.	1) Monitoramento dos controles; 2) Segregação de funções; 3) Alçadas; 4) Autorizações; 5) Conciliação; 6) Revisão de desempenho; 7) Salvaguarda física; 8) Normatização.	1) Divulgação de normas; 2) Fluxos de informações; 3) Sistemas internos de comunicação; 4) Informações sobre plano de controle; 5) Informações sobre ambiente de controle; 6) Informações sobre riscos; 7) Identificação das informações; 8) Relevância e confiabilidade das informações.

Fonte: Imoniana e Nohara (2005, p. 8)

Em concordância com o tema proposto, verifica-se neste tópico a importância dos princípios do controle interno, com apresentação dos principais conceitos no quadro 4 e a apresentação do chamado esquema de PECL no quadro 5. Foi verificado os principais conceitos da estrutura do controle interno e será vinculado a normatização adiante.

2.5 Normatização sobre controles internos - *Lei Sarbanes-Oxley*

Devido à crescente busca das empresas em gerenciar o seu controle interno, os órgãos reguladores, desenvolveram normativas de conduta, priorizam a padronização dos processos, para alcançar a eficácia de seus procedimentos. Diante disso, a seguir, os principais normativos estrangeiros e nacionais, surgem com a aprovação e estabelecimento da *Lei Sarbanes-Oxley*

No final de 2001, com a grande crise de credibilidade e desconfiança no mercado financeiro norte-americano, e pela descoberta de fraudes e manipulação de informações contábeis em grandes corporações, como o caso da *Enron* e da empresa de auditoria *Arthur Andersen*. Em 30 de julho de 2002, o presidente dos Estados Unidos sancionou em lei o *Sarbanes-Oxley Act*. As determinações da lei foram de aplicação imediata pelas companhias abertas, com registro na *Securities and Exchange Commission* - SEC. A decisão tomada aplica-se a todas as companhias registradas na SEC, o que se aplicou nas empresas que não são de origem norte-americana.

Para Dias (2010) a *Sarbanes-Oxley* é incisiva quanto ao papel dos controles internos, definindo-o como um processo desempenhado pela alta gestão, diretores, gerentes e demais funcionários, buscando alcançar o sucesso no negócio, em três categorias: (1) eficiência e eficácia das operações; (2) confiança nos sistemas financeiros, e (3) submissão às leis e regulamentos aplicáveis. Acrescenta, ainda, que a lei "*Sarbanes-Oxley* estabelece, explicitamente, a responsabilidade da alta gestão pela avaliação e monitoramento da eficácia dos controles internos sobre os relatórios financeiros" (DIAS, 2010, p. 36).

A *Lei Sarbanes-Oxley* (SOX) foi criada para desencorajar a alegação de desconhecimento de fraudes por executivos de empresas, por meio de várias medidas que intensificam as conferências internas e aumentam a responsabilidade dos gestores (DELOITTE TOUCHE TOHMATSU, 2003). Banzas (2005) complementa, observando que o foco das atenções da SOX tem-se voltado para as seções 302 e 404, por serem as que mais dizem respeito ao sistema de controles internos e às boas práticas de governança corporativa.

A seção 302 da SOX trata da responsabilidade pelas demonstrações contábeis e financeiras divulgadas, envolvendo o monitoramento dos controles internos que garantam essa veracidade. Esta seção determina que Presidentes e Diretores Financeiros (*Chief Executive Officer* - CEO e *Chief Financial Officer* - CFO) devem se declarar responsáveis pelos controles e procedimentos de divulgação.

Os impactos nos controles internos são bastante relevantes, visto os requerimentos da Lei SOX, principalmente na abrangência da seção 404:

(...) quanto ao estabelecimento e manutenção dos controles internos das empresas, com a documentação do desenho destes controles e certificação anual atestada pelo Presidente e Diretor Financeiro e parecer dos auditores independentes. A avaliação anual dos controles internos para a emissão dos relatórios determinada na seção 404 deve: (1) afirmar a responsabilidade da administração em implementar e manter uma estrutura adequada de controles internos e procedimentos para emissão de relatórios financeiros; (2) avaliar e emitir conclusões sobre a eficácia dos controles e procedimentos internos para emissão de relatórios financeiros; (3) declarar que o auditor independente atestou a avaliação interna realizada pela empresa (FARIAS; LUCA; MACHADO, 2009, p.58).

A importância dessa responsabilização é justificada pelo papel de eficientes ferramentas de controles internos para melhoria da gestão da empresa (DELOITTE TOUCHE TOHMATSU, 2003). Portanto, a normatização pela criação e aplicação da *Lei Sarbanes-Oxley* (SOX) que tem por objetivo evitar fraudes na aplicação de procedimentos contábeis e outros para responsabilizar e fortalecer a atuação do sistema de controle interno da organização.

A Lei Sarbanes-Oxley foi criada para melhorar a confiabilidade do relato financeiro, pelo que a maioria dos controles adoptados em conexão com a SOX respeitam à tempestividade, integridade e adequação da informação financeira, adjetivos que permitem caracterizar o controle (WAGNER; DITTMAR, 2006, p.135). Acrescentam, ainda, que existem outros três aspectos, já abordados, e que podemos igualmente associar aos controles facilitando a sua caracterização, são eles: (1) os riscos que os controles visam mitigar; (2) os objetivos do controle, associados ao modelo COSO, e que, como já foi documentado, num processo de conformidade SOX, se limitarão aos controles relacionados com o objetivo “fiabilidade do relato financeiro”, contendo uma ou várias das características acima apresentadas; (3) a maturidade do controle.

A conformidade do sistema de controle interno com a *Lei Sarbanes-Oxley*, apesar de ter sido aplicada como uma exigência legal, revela-se um processo com retornos significativos a todos os níveis da organização, o que foi reconhecido pela administração e integrantes da organização (SOUSA, 2013).

Neste tópico, enfatiza-se a importância da normatização dos controles internos e na sequência será demonstrado um processo conduzido pelo conselho de administração com a finalidade de realizar os objetivos do controle interno.

2.6 Controle interno sobre a obra *Internal Control - Integrated Framework*

Nesta abordagem estuda-se o Controle interno de acordo com a obra *Internal Control - Integrated Framework*, Impactos da Sox no Controle Interno, Controle interno e sistema de controle interno e Limitações do controle interno.

2.6.1 Controle interno de acordo com a obra *Internal Control - Integrated Framework*

O COSO define controle interno de acordo com a obra *Internal Control – Integrated Framework* (2013) significa:

(...) um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias - eficácia e eficiência das operações; confiabilidade das demonstrações financeiras; conformidade com leis e regulamentos cabíveis (COSO, 2013).

Este conceito evidencia de forma sistemática o controle interno, ressaltando a importância da administração, em todos os sentidos pela abrangência da confiabilidade que deve ser dada as demonstrações e conformidade a legislação vigente para evitar as fraudes, que podem ocorrer nas organizações por meio da manipulação de informações. No quadro 6 apresenta-se as entidades patrocinadoras do COSO, como: AICPA, AAA, FEI, IIA e IMA.

Quadro 6: Entidades Patrocinadoras do COSO

AICPA	<i>American Institute of Certified</i>	<i>Public Accountants</i> Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
AAA	<i>American Accounting Association</i>	Associação Americana de Contadores
FEI	<i>Financial Executives International</i>	Executivos Financeiros Internacional
IIA	<i>The Institute of Internal Auditors</i>	Instituto de Auditores Internos
IMA	<i>Institute of Management Accountants</i>	Instituto dos Contadores Gerenciais

Fonte: Adaptada de SANTOS; SOUZA; HILLEN, 2013.

O ambiente de controle interno é fundamental para assegurar os componentes que influencia de forma estratégica os objetivos que são estabelecidos. A base de todos os componentes do controle interno define a estrutura. Reforçando as funções de governança, gestão e atitudes, em consistência com as ações dos responsáveis pelas funções, com relação ao controle interno e à sua importância para a organização.

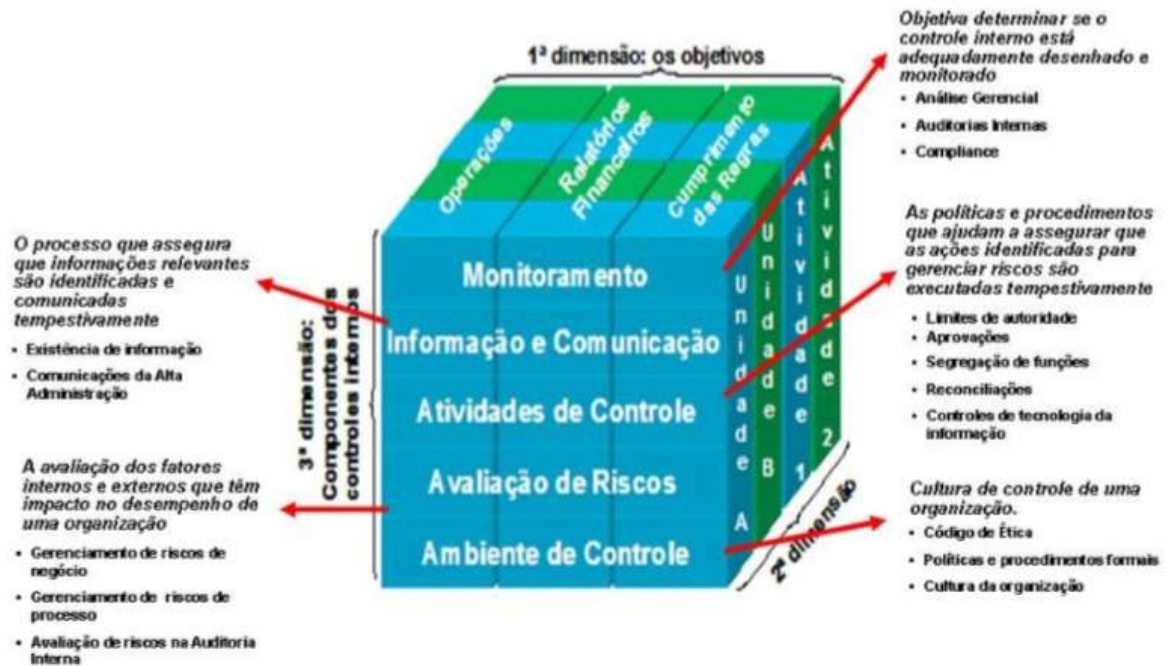
O ambiente de controle interno estabelece o padrão de uma organização, influenciando a consciência de controle dos seus membros. Compreendendo os seguintes elementos: (1) comunicar e fazer cumprir os valores éticos e de integridade; (2) compromisso com a competência; (3) participação dos responsáveis pela governação; (4) filosofia de gestão e estilo operacional; (5) estrutura organizacional; (6) definição de autoridade e responsabilidade; (7) políticas de recursos humanos e respectivas práticas. Vale destacar na figura 1, as dimensões dos objetivos, unidade de atividade e componentes do controle interno, que está materializada no Cubo do COSO de 1992.

Figura 1: Dimensões do COSO

COSO I

COSO - Committee of Sponsoring Organizations

Modelo internacional de controles internos.



Fonte: Cubo do COSO, 1992.

A primeira dimensão aponta os componentes da estrutura de controle interno pela proposta do COSO, segundo a ISA 315 e o COSO (1992): (1) ambiente de controle; (2) avaliação de risco; (3) atividade de controle, (4) informação e comunicação; e (5) monitoramento, conforme demonstrado no quadro 7.

Quadro 7: Primeira dimensão da metodologia COSO

Ambiente de Controle	O ambiente de controle constitui a base para os demais componentes, diz respeito aos conceitos básicos de controle interno instituídos pela organização e envolvem fatores como a ética, a responsabilidade, a competência e a integridade. De acordo com Padoveze (2010, p. 299) o ambiente de controle de uma empresa é a “atitude geral da administração e dos funcionários com relação à importância dos controles”. Sendo assim o ambiente de controle se configura eficaz quando os integrantes da organização conhecem e executam suas responsabilidades.
Avaliação de Riscos	A avaliação de riscos consiste na identificação dos riscos que podem prejudicar o alcance dos objetivos e metas da organização, e, por conseguinte analisar o nível de ameaça, bem como seus impactos, e elaborar estratégias para administração dos riscos.

Atividades de Controle	As atividades de controle consistem nas políticas e procedimentos que devem ser implantados e executados pelas organizações a fim de garantir resposta aos riscos. Uma vez estabelecidos os objetivos da empresa, devem ser adotados procedimentos internos que assegure que as ações identificadas pela gerência, como necessárias para tratar dos riscos de insucesso na consecução dos objetivos, sejam efetivamente levadas a cabo. Sendo assim, estabelecer atividades de controle garante um nível aceitável de possíveis riscos (D'AVILA; OLIVEIRA, 2002).
Informações e estrutura de comunicação	As informações, sejam elas externas ou internas, são de extrema importância para o cumprimento das responsabilidades dentro das organizações. Sendo assim, a comunicação é essencial para a assimilação das informações, seja ela, vertical ou horizontal, formal ou informal. Segundo Beuren e Zanatto (2010, p. 6) "a comunicação eficaz ocorre quando esta flui na organização em todas as direções, e quando os empregados recebem informações claras quanto às suas funções e responsabilidades". Deste modo, informações de qualidade acompanhadas de canais de comunicação eficazes garantem que os membros das organizações cumpram de forma otimizada suas responsabilidades.
Monitoramento	Trata-se do processo de avaliação do controle interno ao longo do tempo a fim de verificar as deficiências e evidenciar a eficácia dos controles. O monitoramento quando contínuo é fator determinante para o qualquer sistema de controle, visto que almeja observar se as políticas e procedimentos implantados na empresa estão sendo cumpridos, e, em caso de falhas, efetuar as correções adequadas (TOSTES, 2007).

Fonte: Adaptado de SANTOS; SOUZA; HILLEN, 2013.

Para Oliveira e Linhares (2006, p.3) ressaltam para que a administração disponha de um bom sistema de controle interno é necessário: um ambiente de controle e postura exemplar da alta direção, processos de avaliação de riscos, atividades de controle, processos de informação e comunicação e um monitoramento de funções e processos. Na sequência apresenta-se a segunda dimensão aponta os componentes da estrutura de controle interno pela proposta do COSO: (1) Operações; e (2) Relatórios Financeiros, (3) Leis e Normas, conforme demonstrado no quadro 8.

Quadro 8: Segunda dimensão da metodologia do COSO

Operação	Os objetivos operacionais refletirão no êxito da organização. Tais objetivos devem observar fatores externos e internos, tais como, a disponibilidade de recursos financeiros e humanos da organização, as mudanças tecnológicas, a concorrência, as exigências de mercado, entre outros. Quando delineados e específicos, os objetivos operacionais resultam na eficácia e eficiência dos processos.
Relatórios Financeiros	A qualidade dos relatórios financeiros é essencial para otimizar o nível de comunicação organizacional, visto que a comunicação fornece suporte para a tomada de decisões e está diretamente relacionada com o desempenho da organização. Dessa forma, a qualidade e a confiabilidade dos relatórios financeiros se tornam importantes objetivos da organização.
Leis e Normas	É de suma importância conduzir as atividades da organização de acordo com as leis e regulamentos relacionados. A conformidade com as leis e normas afeta de modo positivo o mercado, trazendo benefícios para a organização.

Fonte: Adaptado de SANTOS; SOUZA; HILLEN, 2013.

Em relação a essa metodologia Gonçalves e Riccio (2009, p.117) destacam que “sua implantação não erradica totalmente a possibilidade de ocorrência de problemas diversos, mas aumenta a confiabilidade no processo e conseqüentemente no seu resultado”. Portanto, a metodologia COSO, cuja a principal finalidade do controle interno é a garantia razoável com relação ao alcance das metas da organização. Quanto a isso presume-se que o controle interno não possibilita a garantia total dos processos, mas deixa uma ressalva quanto à eficácia, uma vez que sua função é auxiliar e dar suporte para a busca dos objetivos (SANTOS; SOUZA; HILLEN, 2013).

Acrescentam, ainda, as autoras que o controle interno é uma ferramenta que pode e deve ser utilizada por qualquer organização, independentemente do tipo, segmento ou tamanho. Consiste em uma ferramenta da administração que deve ser desenvolvida dentro de todas as atividades operacionais (SANTOS; SOUZA; HILLEN, 2013). Não obstante, esta ferramenta depende de um processo permanente de avaliação da sua eficácia e eficiência para justificar a manutenção do controle interno.

Relata Andrade (1999) que dentre os vários métodos utilizados para a avaliação desses controles, destacam-se: (1) aplicação de questionários dirigidos; (2) montagem de tabelas de controle; (3) fluxograma dos trajetos operacionais e dos trâmites administrativos; (4) acompanhamento das operações, transações e decisões, através dos registros gerenciais e contábeis instituídos; (5) teste direto dos procedimentos em vigor; (6) As análises e avaliações de desempenho, em relação aos parâmetros, orçamentos e planos estabelecidos. Finalmente, complementa que cada um desses métodos apresenta vantagens e desvantagens, dependendo dos objetivos que a organização deseja atingir por meio dos controles estabelecidos (ANDRADE, 1999).

Verificou-se que os procedimentos do controle interno, consistem em uma ferramenta na forma de um quadrado integrado, que consiste em um modelo chamado de COSO, sua estrutura complexa é formada de três dimensões, que auxiliam no processo de aplicação de seus procedimentos em uma organização,

próximo item, seguindo a metodologia do trabalho, é sobre os impactos de procedimentos obrigatórios para determinadas empresas.

2.6.2 Impactos da Sox no Controle Interno

Os impactos identificados no controle interno das empresas sujeitas à SOX, são apresentados de forma sistematizada pela relevância e pertinência que merecem destaque. Para Wagner e Dittmar (2006, p.135), as atividades de documentação consumiram aos colaboradores horas incontáveis, durante o primeiro ano de conformidade SOX, enquanto as empresas atualizavam os seus manuais, reviam as políticas de pessoal e arrolavam os processos de controle.

Este esforço de trabalho intensivo recebeu um apoio gradualmente crescente dos executivos. Assim, o impacto da Lei Sarbanes-Oxley no sistema de controle interno da organização foi primeiramente na sua formalização e mais recentemente na sua racionalização, promovendo também um aumento da sua maturidade desejável que culminou na automatização de uma parte significativa dos controles.

A adoção da ferramenta informática para gerir este sistema de controle interno decorrente da conformidade SOX, promoveu a permanente atualização e serviu de suporte para caracterizar, racionalizar, evoluir e evidenciar os controles, foi outro dos aspectos constatados que contribuiu significativamente para formalizar os procedimentos adotados pela Lei Sarbanes-Oxley.

Acrescenta-se que os responsáveis por esses processos de negócio devem ter uma permanente atualização das descrições das funções, cujo elemento chave do programa de controle interno para facilitar a formatação, a monitorização e a avaliação do desempenho do controle interno (WAGNER; DITTMAR, 2006).

Neste sentido, existem nos requisitos da SOX do controle interno, segundo Langevoort (2013, p.12), dois objetivos distintos embora relacionados: (1) trazer a informação material à atenção da gestão; e (2) permitir aos monitores, tais como os auditores, ou comités de auditoria a verificação da qualidade do fluxo e processamento da informação pela gestão.

2.6.3 Limitações do controle interno

As limitações são o estabelecimento e a manutenção de um sistema de controle interno, como uma das mais importantes responsabilidades do órgão de gestão de qualquer organização. Pode-se afirmar que a existência de um sistema de controle interno implementado, não significa que o mesmo esteja operativo, podendo os objetivos não serem atingidos (COSTA 2010, p.232). Assim, pode-se dizer que um sistema de controle interno para ser atuante e bom, não significa que a organização esteja completamente imune a situações tão diversas como a ocorrência de erros, irregularidades, fraudes ou outras situações que prejudiquem o funcionamento normal da atividade da organização (COSTA 2010, p. 232-234).

A limitação quanto a acreditação do trabalho de auditoria, quando for implementado por um sistema de controle interno, por falta de interesse do órgão de gestão, como: (1) manutenção do controle; (2) dimensão da organização; (3) relação custo/ benefício; (4) existência de erros humanos; (5) conluio e fraudes decorrentes de situações que estão fora de qualquer controle; (6) impossibilidade de controlar transações usuais ou pouco frequentes; (7) crescente utilização de meios informáticos, com a eventual possibilidade de acesso direto a informação. (COSTA 2010)

Após orientação sobre a obra *internal control Integrated Framework*, podemos seguir com o conceito do controle interno e o sistema de controle interno, para verificar as diferenças entre eles.

2.7 Controle interno e sistema de controle interno

O sistema de controle interno adequado, por forma, a salvaguardar eventuais desvios na sua atividade, assim segundo (Costa 2010, p.223), “nenhuma empresa ou entidade, por mais pequena que seja, pode exercer a sua atividade operacional sem ter implementado um sistema de controle interno, ainda que rudimentar”. A escolha da implementação de um sistema de controle interno adequado, cabe sempre à administração. O sistema de controle interno depende do tipo de empresa: industrial, comercial, serviços ou mistas.

O sistema de controle interno deve ser escolhido conforme a necessidade e quanto mais a empresa for crescendo e as suas atividades se tornarem mais complexas, de tal forma que a empresa progressivamente passe de um simples sistema de controles financeiros - considerando os ativos mais vulneráveis - para a utilização de um controle interno mais rígido que não controla apenas meios monetários relacionados com compras e vendas, mas que controla todas as operações decorrentes da atividade da empresa. No quadro 9, conceitos de controle interno e sistema de controle interno.

Quadro 9: Conceitos de controle interno e sistema de controle interno

Controle interno	Sistema de controle interno
O controle interno “é uma consequência do crescimento das empresas. A sua importância aumentou significativamente com a globalização dos mercados e o aumento da concorrência entre as empresas, obrigando-as a melhorar e aperfeiçoar os processos de gestão dos seus negócios, de forma a poderem sobreviver em mercados cada vez mais exigentes (SOUSA, 2013)”.	Sistema de controle Interno (SCI) - “o plano de organização e todos os métodos e procedimentos adotados pela administração de uma entidade para auxiliar a atingir objetivo de gestão, e assegurar, tanto quanto for praticável, a metódica e eficiente conduta dos negócios, incluindo a aderência às políticas da administração, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação da informação financeira fidedigna (IFAC, 2001)”.
Controle interno (CI) “é o processo concebido, implementado e mantido pela governação, gestão e outro pessoal para proporcionar segurança razoável que permita atingir os objetivos da entidade relativamente à credibilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis (ISA 315)”.	Sistema de Controle Interno (SCI)” corresponde ao conjunto de políticas e procedimentos adotados pela gestão de uma entidade que contribuam para o alcance dos objetivos da gestão de assegurar, tanto quanto possível, a condução ordenada e eficiente do seu negócio (OROC, Diretriz de Revisão e Auditoria 410)”.
Norma 410 da OROC o sistema de controle interno “significa todas as políticas e procedimentos (controles internos) adotados pela gestão de uma entidade que contribuem para a obtenção dos objetivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de ativos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível”	Assim segundo a Norma 410 da OROC o sistema de controle interno “significa todas as políticas e procedimentos (controles internos) adotados pela gestão de uma entidade que contribuem para a obtenção dos objetivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de ativos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível”.

<p>Controle interno (CI) é “Qualquer ação empreendida pela gestão, pelo conselho e outros membros da entidade para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade do alcance dos objetivos e metas da organização. A gestão planeia, organiza e dirige o desempenho de ações suficientes para assegurar com razoabilidade que os objetivos e metas serão alcançados (IIA- <i>Institute of Internal Auditors</i>)”.</p>	<p>SCI é constituído de vários subsistemas ou unidades que devem atuar de forma integrada e harmônica e não deve ser confundido com o sistema contábil e financeiro que representa apenas um dos instrumentos do Controle Interno; também não é sinônimo de auditoria interna, pois esta pertence ao Sistema e equivale à atividade desenvolvida por unidade especializada quanto à revisão e apreciação da atuação dos Controles Internos, os quais servem de base para toda a atividade de controle na Administração Pública (DAVIS; BLASCHEK, 2005).</p>
<p>CI é “o processo gerido numa organização pelo Conselho de Administração, pela Direção e por outros colaboradores, e é desenvolvido para garantir com razoável certeza, a concretização dos objetivos da empresa, nas seguintes categorias: (1) eficácia e eficiência das operações;(2) fiabilidade da informação financeira; (3) conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis (ISA 315)”.</p>	<p>Segundo Deschamps (2009, p.12) difere-se o controle interno do sistema de controle interno da seguinte forma: “(...) pode-se dizer que o Controle Interno obedece a normas e rotinas isoladas de controle, enquanto a construção organizada e articulada da lógica do funcionamento de um controle interno com pressupostos básicos constitucionais e legais constitui o que se pode chamar de sistema de controle interno”.</p>

Fonte: Elaborada pelo o autor (2015)

Este quadro 9, foi elaborado para orientar sobre o conceito de controle interno e o sistema de controle interno. Basicamente as diferenças entre os dois são: o controle interno é elaborado pela administração da organização no intuito de normatizar e regulamentar seus processos. O sistema de controle interno é aplicação do conjunto de normas e procedimentos da organização, que visão assegurar, o atingimento dos objetivos da administração, conforme as exigências do mercado.

Para Almeida (2004, p.15) complementa que “a confiabilidade no controle interno é reconhecida na auditoria como guia indicadora da quantidade necessária de comprovação detalhada”. Acrescenta, ainda, o autor “O auditor avalia o sistema de controle interno da organização auditada, para identificar quais procedimentos de auditoria deve adotar, pois se o sistema adotado for adequado, ele detecta com maior facilidade os erros e irregularidades”. Portanto, se o sistema de controle interno for forte, o auditor pode reduzir o volume de testes de auditoria, caso contrário, deve aumentá-lo (SANTOS; SCHMIDT e GOMES, 2006). Ao constatar que a auditoria interna necessita obter elementos comprobatórios para poder validar os controles internos existentes em uma organização. A utilização de testes constitui-se no processo fundamental para que esses elementos se concretizem.

Os testes de auditoria para verificar o controle interno são basicamente dois: testes de aderência (observância) e testes substantivos (ATTIE, 2011). Por meio dos testes de aderência observa-se o grau de confiança dos controles internos da entidade auditada e esse grau constitui-se no ponto de partida para estabelecer a extensão e a profundidade dos testes substantivos ou de detalhes posteriormente executados. Os testes de aderência denominam-se de testes de procedimentos, por destinarem-se a testar a confiabilidade dos procedimentos de controle da empresa.

Os testes substantivos, conforme Lunkes, Magalhães e Muller (2001, p. 107) afirmam: “São investigações em nível de contas e saldos. Para esses testes recomenda-se como trilha de auditoria o fluxograma de tarefas do sistema operativo contábil”. Os testes substantivos subdividem-se, conforme orienta Crepaldi (2000, p.159): “são testes dos detalhes das transações e saldos; e procedimentos de revisão analítica”. Os testes substantivos e de detalhes constituem-se no tipo mais usual pelos auditores. Consiste na averiguação da documentação e confrontação desta com as partidas apresentadas nas demonstrações financeiras. Por meio dos testes os detalhes, tornam-se possível comprovar se os saldos não estão sendo sub ou superavaliados.

O interesse do auditor independente está nos valores significativos referentes a erros ou irregularidades, que afetam as demonstrações contábeis e podem levar os usuários das informações a fazerem uma interpretação errada das demonstrações. Segundo Santos, Schmidt e Gomes (2006) o auditor independente ao avaliar o controle interno efetua os seguintes passos: (1) levanta o sistema de controle interno; (2) verifica se está sendo seguido na prática; (3) avalia a possibilidade de o sistema revelar de imediato os erros e irregularidades e determina o tipo, a data e o volume dos procedimentos de auditoria.

O PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*) na sua AS5 (2007: 431/2), para efeitos da avaliação pela gestão e da auditoria ao controle interno sobre o relato financeiro, define este último conceito como: um processo desenhado pela, ou sob a supervisão, da gestão da empresa, e por si efetivado, para promover uma segurança razoável sobre a fiabilidade do relato financeiro e a preparação de demonstrações financeiras para fins externos de acordo com os princípios de contabilidade que incluem princípios e procedimentos que: (1) respeitam à

manutenção dos registos que, com detalhe racional, razoável e imparcialmente, refletem as transações e utilização dos ativos da empresa; (2) prestam segurança razoável que as transações são registadas quando necessárias para permitir a preparação das demonstrações financeiras de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites, e que as receitas e as despesas da empresa são efetuadas de acordo com as autorizações da gestão e da direção da empresa; (3) promovem segurança razoável quanto à prevenção ou deteção atempada de aquisições não autorizadas, uso ou retirada dos ativos da empresa, que possam ter um efeito material nas demonstrações financeiras (PIRES, 2008).

Diante do que foi apresentado neste tópico, pode-se prosseguir com a informação da maturidade do sistema de controle interno.

2.8 Maturidade do sistema de controle interno

Entende-se que a maturidade do sistema de controle interno está relacionada ao quanto demonstra ser confiável, diante dos preceitos de conduta que estão regulamentados pela organização.

Para Ramos (2004, p.31-32) defende um modelo de confiabilidade do sistema de controle interno, diferenciado em cinco níveis:

- (a) Nível 1 – Inicial: Os objetivos de controle não estão bem definidos, ou a sua percepção não é consistente em toda a organização. As políticas e os procedimentos são *ad-hoc* e geralmente não documentados, pelo que usualmente não estão ligados a objetivos ou são inconsistentes entre si. A eficácia do sistema depende, quase exclusivamente, das habilitações, da competência e dos valores éticos de cada indivíduo, levando a que a fiabilidade deste sistema possa variar bastante durante curtos períodos de tempo ou entre unidades de negócio;
- (b) Nível 2 – Informal: Práticas comuns de controle intuitivo começam a surgir mas a documentação é pontual e inconsistente. Existe comunicação informal de informação sobre questões de controle interno mas a falta de métodos de comunicação formal, associada a uma falta de formação, impede que muita desta informação chegue abaixo dos níveis de director e de coordenador. A gestão sabe que são necessários controles, mas

ainda vê o controle interno como parte desgarrada, e não integrante, das operações do negócio. Contudo, o surgimento de processos repetitivos e a melhoria da comunicação, e da sua disseminação, melhora a fiabilidade do sistema e reduz o risco;

- (c) Nível 3 – Sistemático: A gestão percebe que o controle interno é parte integrante das operações da organização e que manter um sistema eficaz é uma das suas principais responsabilidades. Num esforço coordenado, começa a destinar recursos substanciais ao desenvolvimento e manutenção de controles internos mais fiáveis. Os componentes dos controles individuais conjugam-se num todo coeso. A documentação das políticas e procedimentos de controle é abrangente e consistente. Existe alguma formação em temas relacionados com controle. Com controles mais formais, padronizados o sistema é mais fiável, dependendo a sua eficácia mais da organização e menos das capacidades do indivíduo;
- (d) Nível 4 – Integrado: A gestão compreende todos os requisitos para manter um sistema de controle interno eficaz. As implicações e problemas em termos de controle são rotineiramente considerados na avaliação e realização das decisões do negócio. Os controles estão totalmente integrados nos aspectos estratégicos e operacionais do negócio. Existe formação abrangente. A organização inicia o processo formal de monitorização rotineira da eficácia do sistema de controle interno;
- (e) Nível 5 – Optimizado: A gestão compromete-se com um processo de melhoria contínua dos controles. A organização utiliza a automatização e ferramentas e técnicas sofisticadas para monitorizar os controles em tempo real, fazendo alterações de acordo com as necessidades (RAMOS, 2004).

Para a PWC no seu *White Paper: The Sarbanes-Oxley Act of 2002: Strategies for Meeting New Internal Control Reporting Challenges* (2002, p.18) adopta um outro modelo de maturidade do sistema de controle interno, igualmente diferenciado em cinco níveis:

- (a) Nível 1 – Não fiável: Ambiente imprevisível onde os controlos não se encontram desenhados nem implementados;
- (b) Nível 2 – Informal: Os controlos estão desenhados e implementados, mas não estão adequadamente documentados e dependem essencialmente das pessoas. Não existe comunicação formal nem formação sobre os controlos;
- (c) Nível 3 – Padronizado: Os controlos estão desenhados e implementados. Os controlos foram documentados e comunicados aos colaboradores. Os desvios dos controlos podem não ser detectados.
- (d) Nível 4 – Monitorizado: Controlos padronizados com testes periódicos à eficácia do desenho e das operações, sendo o resultado dos mesmos objetos de relato à gestão. A automatização e as ferramentas informáticas podem ser utilizadas de forma limitada para suportar os controlos;
- (e) Nível 5 – Optimizado: Um modelo de controle interno integrado com monitorização, pela gestão, em tempo real e sob melhoria contínua. A automatização e as ferramentas informáticas são utilizadas para suportar os controlos e permitem à organização fazer, se necessário, rápidas alterações aos controlos.

Não muito distinto dos anteriores, também o COBIT (*Control Objectives for Information and Related Technology*) dispõe de um modelo de maturidade, que inclui os seguintes 6 níveis genéricos:

- (a) 0: Não existente: Ausência total de processos;
- (b) 1: Inicial/*ad-hoc*: Apenas existem abordagens *ad-hoc*, caso a caso, não existem processos padrão;
- (c) 2: Repetitivo mas intuitivo: Procedimentos similares são adoptados por pessoas diferentes que executam a mesma tarefa. Não existe formação ou comunicação dos procedimentos. Confiança nos conhecimentos do indivíduo, pelo que os erros são prováveis;
- (d) 3 Processo definido: Procedimentos normalizados e comunicados através de formação;
- (e) 4 Gerido e Mensurável: a gestão acompanha e mede a conformidade com os procedimentos e atua onde os processos aparentam não estar a funcionar eficazmente. Processos sob constante melhoria;

- (f) 5 Optimizado: Processos refinados até um nível de boas práticas. As TI são utilizadas de forma integrada para automatizar o workflow e fornecendo ferramentas para melhorar a qualidade e eficácia, tornando a empresa rápida a adaptar-se. (RAMOS, 2004).

Conceituando o ambiente do controle interno e suas estruturas, obtive-se êxito na amostra dos seus aspectos fundamentais e para deixar o trabalho de uma forma organizada, será abordado as questões metodológicas a seguir.

3 METODOLOGIA – CLASSIFICAÇÃO E PROCEDIMENTOS

Esta pesquisa quanto aos objetivos: descritiva e exploratória e quanto aos procedimentos: bibliográfica e documental. As fases deste estudo foram delimitadas na coleta nas bases de dados, análise e interpretação dos resultados (BEUREN, 2003, GIL, 2010). No detalhamento e levantamento dos artigos nas bases de dados: **Spel, Scielo e Google Acadêmico**. Que será realizada por meio de pesquisa sistemática das informações sobre controle interno.

No processo de estruturação do estudo, fundamentou-se teoricamente sobre os conceitos de controle interno para conhecer, identificar, comparar e contribuir para propor melhoria do sistema de controle interno. Para viabilizar as etapas: conceitua o controle interno, apresenta-se a caracterização do controle interno; proposta de melhoria do sistema de controles internos.

3.1 Levantamento de dados e informações

Verificando as bases de dados foi possível criar o portfólio de artigos que serviram de referência para fazer a análise de diversos aspectos relevantes do controle interno aplicado nas organizações.

3.1.1 Coleta dos dados e informações

As informações foram coletadas a partir da fundamentação teórica que foi obtido por meio de pesquisas em livros, periódicos, revistas e jornais. Fazendo-se

necessária à adoção da limitação de análise e da abrangência da área do controle interno.

3.1.2 Consolidação dos dados e informações

Os dados após serem coletados e consolidados, foram analisados, para confrontar os aspectos teóricos. Os artigos foram selecionados através de alguns parâmetros escolhidos. Sendo eles: data dos artigos entre os anos de 2002 a 2014 e publicações em periódicos, revistas e congressos. Visando analisar a importância do seu conteúdo através: da correlação dos autores selecionados e mais citados em base de dados como: Spel, Scielo e Google Acadêmico, artigos que apresentam nos seus conteúdos a maior número de vezes a palavra “controle interno” e de uma análise dos 9 artigos que mais se destacaram para identificar o problema de pesquisa, objetivo geral e a metodologia da pesquisa, utilizada em cada artigo dos mais citados.

Ao estudar o sistema de controle interno, pode-se dizer que existem limitações quanto ao método de aplicação na estrutura das organizações, sendo elas públicas ou privadas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA BIBLIOMETRIA

Após levantar e consolidar as informações por meio da análise dos documentos sobre controle interno. Neste sentido, foi realizada uma busca estruturada nas bases de dados nacionais: **Spel**, **Scielo** e **Google Acadêmico**. Para levantar as referências. Nesta busca procurou-se destacar os principais achados sobre a temática pesquisa a partir da leitura dos títulos, resumo e abstrato para fazer a seleção do portfólio de artigos para serem analisados sobre controle interno.

4.1 Artigos selecionados no portfólio

O quadro 10, apresenta os artigos selecionados para análise, considerando a abordagem da pesquisa para avaliar a relevância dos trabalhos publicados nas diversas fontes.

Quadro 10: Autores e artigos selecionados no portfólio

Autores	Título do Artigo	Revista
1) Silva, 2002.	O papel do controle interno na administração pública	ConTexto
2) Pereira, 2004.	A Importância do Controle Interno para Gestão de Empresas	Pensar Contábil
3) Bordin; Saraiva, 2005.	O Controle Interno como Ferramenta Fundamental para a Fidedignidade das Informações Contábeis	Revista Eletrônica de Contabilidade
4) Maia et. al., 2005.	Contribuição do Sistema de Controle Interno para a Excelência Corporativa	Revista Universo Contábil
5) Farias; Luca; Machado, 2009.	A Metodologia COSO como Ferramenta de Gerenciamento dos Controles Internos Contabilidade	Gestão e Governança
6) Perazzoli; Giasson, 2009.	Controle Interno para Auxílio de Tomada de Decisão Gerencial: Um Estudo de Caso em uma Pequena Empresa	Rev. e-estudante - Electronic Accounting and Management
7) Oliveira Simão et. al.	Controle Interno e Prevenção Contra as Fraudes Contábeis nas Organizações Privadas: Uma Parceria Virtuosa.	IX Convibra Administração
8) Dantas et. al., 2010.	Custo-Benefício do Controle: Proposta de um Método para Avaliação com Base no COSO	Contabilidade, Gestão e Governança
9) Maciel; Camargo, 2010	Lócus de Controle, Comportamento Empreendedor e Desempenho de Pequenas Empresas	Revista de Administração Mackenzie
10) Peleias et. al., 2010.	Percepções do Corpo Diretivo de uma Multinacional Oriental quanto à Implementação dos Requisitos da Lei Sarbanes-Oxley	Revista Contabilidade Vista & Revista
11) Lima; Pieniz, 2011.	A Eficiência e Eficácia nas Empresas Sob a Ótica do Controle Interno	XVI Seminário, Interinstitucional de Ensino Pesquisa e Extensão
12) Silva; Rocha; Melo, 2011.	Sistema de Gerenciamento e Controle Interno: uma Análise dos Escritórios de Contabilidade de Belo Horizonte/MG e Região Metropolitana a partir da Taxonomia de Kaplan e Cooper Wendel	Revista de Contabilidade e Organizações
13) Souza et. al., 2011.	Análise do Sistema de Controle Interno de Hospitais: Estudo de Casos Múltiplos no Setor Farmácia.	VII Congresso Nacional de Excelência em Gestão
14) Santos; Souza; Hillen, 2013.	Controle Interno: Análise Baseada na Metodologia Coso em uma Empresa de Campo Mourão/PR.	VIII Encontro de Produção Científica e Tecnológica
15) Santos Júnior; Santos, 2013.	Aplicabilidade do Controle Interno como uma Ferramenta de Sucesso nas Empresas.	Revista Eletrônica da Faculdade José Augusto Vieira VI

16) Beuren; Zonatto, 2014.	Perfil dos Artigos Sobre Controle Interno no Setor Público em Periódicos Nacionais e Internacionais	Revista Administração Pública
17) Beuren; Oro, 2014.	Relação entre Estratégia de Diferenciação e Inovação, e Sistemas de Controle Gerencial.	Revista de Administração Contemporânea
18) Sccott; Godoy, 2014	O Controle Interno como Ferramenta da Gestão para Cooperativas do Rio Grande do Sul: Um Estudo de Caso.	Revista de Gestão e Organizações Cooperativas

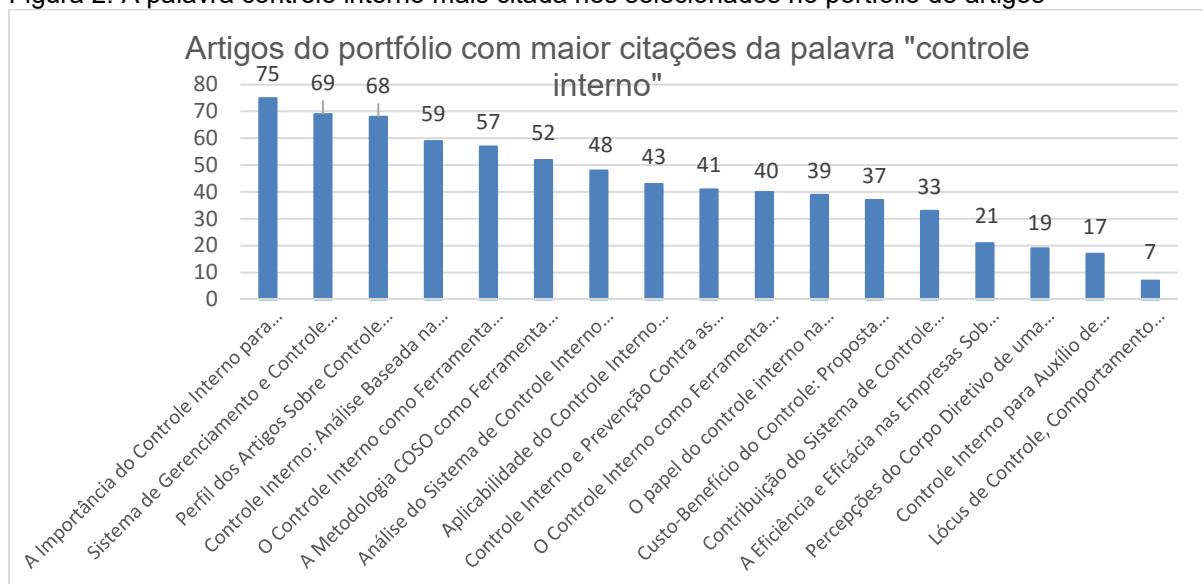
Fonte: Elaborado pelo autor (2015)

Para continuar o assunto principal deste tópico, será abordado a pesquisa sobre o conteúdo dos artigos.

4.2 Pesquisa no conteúdo dos artigos

Nesta figura 2 está destacado os artigos que apresentam nos seus conteúdos a maior número de vezes a palavra “controle interno”. Seguindo a ordem de importância pelos títulos dos artigos “A importância do controle interno para gestão de empresas”, com 75 repetição da palavra-chave e na sequência aparece os artigos com 69 repetição “Sistema de gerenciamento e controle interno: uma Análise dos Escritórios de Contabilidade de Belo Horizonte/MG e Região Metropolitana a partir da Taxonomia de Kaplan e Cooper Wendel”. Portanto, o objetivo da apresentação dessa figura foi demonstrar os artigos por título que mais aparece a palavra-chave controle interno.

Figura 2: A palavra controle interno mais citada nos selecionados no portfólio de artigos



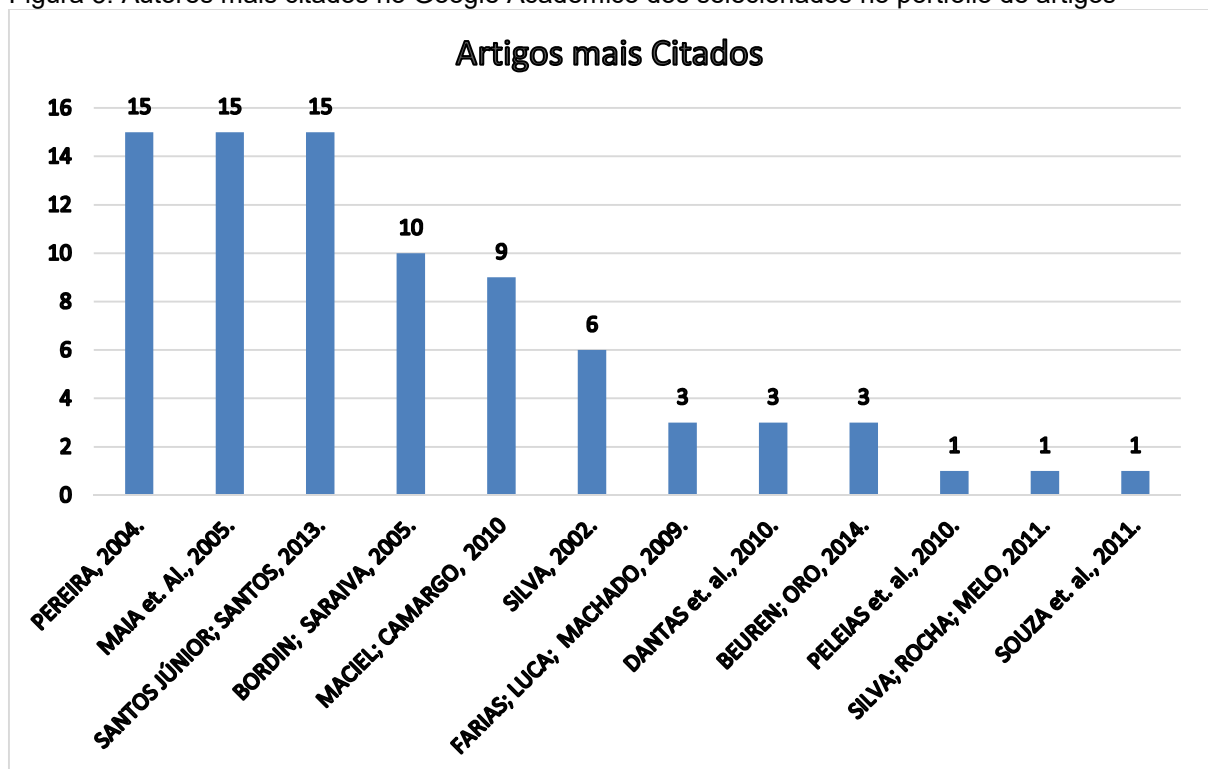
Fonte: Elaborado pelo autor (2015)

Neste item, foi abordado a repetição da palavra controle interno, demonstrando a sua importância, em trabalhos sobre o controle interno. E a seguir mais uma análise dos autores mais citados.

4.3 Autores mais citados no Google Acadêmico do portfólio de artigos

Os autores mais citados dos artigos selecionados são respectivamente, Pereira (2004), Maia et al.,(2005), Santos Junior (2013) com 15 citações identificadas no Google acadêmico. Além do autor Bordin e Saraiva (2005), também se destacam nas citações localizadas no google. Isto demonstra a importância desses autores que merecem toda a distinção pela visibilidade que apresentam a importância do controle interno. Portanto, na figura 3 pode-se visualizar a ordem de citação dos autores que mais se destacam dos textos estudados.

Figura 3: Autores mais citados no Google Acadêmico dos selecionados no portfólio de artigos



Fonte: Elaborado pelo autor (2015)

Esta figura 3, demonstra quais os autores do portfólio dos artigos estudados, estão em maior evidência, diante do número referencias em outros trabalhos

realizados sobre controle interno e outros temas, conforme pesquisa na base de dados do Google Acadêmico. A análise continua com o enfoque do próximo item deste tópico.

4.4 Artigos completos dos autores mais citados

A lista completa dos autores, com os respectivos títulos e fontes para demonstrar a ordem de relevância dos estudos apresentados sobre o estudo do controle interno, conforme evidenciado no quadro 11.

Quadro 11: Autores mais citados dos selecionados no portfólio de artigos

Autores	Título do Artigo	Revista
1) PEREIRA, 2004.	A Importância do Controle Interno para Gestão de Empresas	Pensar Contábil
2) MAIA et. Al., 2005.	Contribuição do Sistema de Controle Interno para a Excelência Corporativa	Revista Universo Contábil
3) SANTOS JÚNIOR; SANTOS, 2013.	Aplicabilidade do Controle Interno como uma Ferramenta de Sucesso nas Empresas.	Revista Eletrônica da Faculdade José Augusto Vieira VI
4) BORDIN;SAR AIVA, 2005.	O Controle Interno como Ferramenta Fundamental para a Fidedignidade das Informações Contábeis	Revista Eletrônica de Contabilidade
5) MACIEL; CAMARGO, 2010	Lócus de Controle, Comportamento Empreendedor e Desempenho de Pequenas Empresas	Revista de Administração Mackenzie
6) SILVA, 2002.	O papel do controle interno na administração pública	ConTexto
7) FARIAS; LUCA; MACHADO, 2009.	A Metodologia COSO como Ferramenta de Gerenciamento dos Controles Internos Contabilidade	Gestão e Governança
8) DANTAS et. al., 2010.	Custo-Benefício do Controle: Proposta de um Método para Avaliação com Base no COSO	Contabilidade, Gestão e Governança
9) BEUREN; ORO, 2014.	Relação entre Estratégia de Diferenciação e Inovação, e Sistemas de Controle Gerencial.	Revista de Administração Contemporânea

Fonte: Elaborado pelo autor (2015)

Este quadro 11, fez referência aos principais autores dos artigos mais citados, em continuidade do tema proposto, aborda-se a análise dos respectivos artigos.

4.5 Análise dos artigos mais citados

Esta abordagem busca fazer uma análise dos 9 artigos que mais se destacaram para identificar o problema de pesquisa, objetivo geral e a metodologia da pesquisa utilizada em cada artigo dos mais citados. Neste sentido, realiza-se uma

análise para fazer o cruzamento dessas abordagens para gerar as conclusões parciais dos artigos estudados, conforme indicado no quadro 12.

Quadro 12: Autores mais citados dos selecionados no portfólio de artigos

Autor	Título	Revista	Questão de Pesquisa	Objetivo Geral	Metodologia da Pesquisa
1) PEREIRA, 2004.	A Importância do Controle Interno para Gestão de Empresas	Pensar Contábil	Não apresenta a questão de pesquisa.	Avaliar a suposição, através de suporte bibliográfico, de que a importância do controle interno para as empresas não se limita a evitar práticas fraudulentas, sendo considerada função importante o suporte a gestão empresarial.	O trabalho está suportado por fontes bibliográficas que contemplam aspectos conceituais e pesquisas disponíveis em literatura técnica-acadêmica no Brasil.
Conclusões/Considerações	<p>Através da pesquisa realizada, ainda que não se possa encerrar definitivamente a questão, pode-se considerar que o controle interno representa uma fonte relevante para informar e suportar as decisões dos gestores. É possível identificar elementos que configuram a importância do controle interno em sua utilidade informativa. O trabalho apresenta argumentos que entendem o controle não só um suporte decisório importante, mas também é possível vislumbrar um vínculo do controle interno e eventos de descontinuidade empresarial, baseando-se na literatura de controles disponível. Então, parece ainda mais razoável a assertiva do CRC-SP32: “De fato, o controle interno é 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”.</p> <p>O gestor munido de um bom controle interno possui maior probabilidade de acertar continuamente o processo decisório e atingir a eficácia almejada da empresa: seja sob lucro ou sobrevivência empresarial com agregação de valor ao negócio. Enfim, a suposição verificou-se defensável à luz das informações compiladas. Podendo ser desfechada a seguinte consideração: “O controle interno possui relevância para o processo de gestão das empresas por sua contribuição informativa que colabora para a gestão dos empreendimentos. As evidências compiladas permitem registrar que, aparentemente, há um forte vínculo entre controle interno, eficácia da gestão e continuidade dos empreendimentos”.</p> <p>Sugestões para Pesquisas Futuras</p> <p>Devido à delimitação do presente trabalho, recomenda-se para futuras pesquisas relacionadas ao tema controle interno, envolvendo: a) comparação de custos de manutenção de controles de observância (“controles externos”) e custos de controles internos; b) pesquisas para avaliar a assertiva de Bernstein e Damodaran para aferir até que ponto os empresários e gestores brasileiros “detestam controles”. O “detestar controles” é algo que realmente intriga e motiva o autor para novas pesquisas. Por que as empresas detestam os controles se eles favorecem a empresa? Será uma visão inadequada de que controlar é formalizar em excesso? O que faz do controle uma tarefa pouco interessante ou o que é pior “detestável”? Até que ponto essa percepção pode ser replicável para o Brasil?</p>				

Fonte: Adaptado de PEREIRA, 2004.

Este artigo apresentou como objetivo avaliar a suposição, por meio do suporte bibliográfico ressaltando que a importância do controle interno para as empresas, não se limita a evitar práticas fraudulentas, sendo considerada função importante o suporte a gestão empresarial. Neste sentido, os resultados demonstrados na conclusão fazem referência a diversas possibilidades relacionadas a importância do Controle interno na organização, mas não apresentam evidências concretas sobre a proposta do objetivo geral do artigo, conforme quadro 13.

Quadro 13: Autores mais citados dos selecionados no portfólio de artigos

Autor	Título	Revista	Questão de Pesquisa	Objetivo Geral	Metodologia da Pesquisa
2) MAIA et. al., 2005.	Contribuição do Sistema de Controle Interno para a Excelência Corporativa	Revista Universo Contábil	Não apresenta questão de pesquisa...	Verificar se o sistema de controles internos contribui para a excelência corporativa em uma empresa.	Foi utilizado o método qualitativo, por meio de um estudo de caso na empresa General Electric do Brasil, para análise do seu sistema de controle interno. Estudo de Caso
Conclusões/Considerações	<p>O estudo realizado cumpriu o objetivo proposto de verificar a contribuição de uma adequada estrutura de controle interno para a excelência corporativa da empresa, por meio de um estudo de caso na GE Brasil. O resultado do questionário aplicado entre o pessoal de finanças de diversas divisões da empresa confirmou, em grande parte, a adequação da estrutura de controles internos de conformidade com os procedimentos e processos adotados pela GE Brasil. A nota final resultante das questões foi de 9,1, classificada como ótima de acordo com a escala estabelecida. Assim, conclui-se que a atual estrutura de controle interno da GE Brasil respeita o modelo escolhido pela empresa, do COSO, e atende às expectativas dos padrões mundialmente aceitos. Foi possível verificar pela análise documental que a empresa tem um padrão de conduta ética, possui processos para identificar e analisar os riscos internos e externos de suas operações, tem procedimentos e práticas que asseguram que os objetivos operacionais sejam alcançados, existe a comunicação entre a administração e os funcionários e efetua-se monitoramento da qualidade dos controles internos e desenhos dos processos operacionais. O resultado dessa adequada estrutura de controle interno materializa-se na queda dos pontos de auditoria externa, de mais de 50% no período de 2002 a 2004. Confirma-se assim a melhoria na eficiência e eficácia operacional e um crescimento no nível de excelência corporativa da GE Brasil. Entretanto, observa-se a necessidade de foco na melhoria dos processos da divisão <i>GE Healthcare</i>, que foi responsável pela maioria dos pontos levantados pela auditoria. A contribuição deste trabalho é ampliar o entendimento e conhecimento dos acadêmicos e profissionais quanto à importância de um adequado sistema de controle interno e sua contribuição para a excelência corporativa de uma empresa.</p>				

Fonte: Adaptado de MAIA et. al., 2005.

Verifica-se que o sistema de controles internos contribui para a excelência corporativa da empresa. Na verificação da comparação com a apresentação do objetivo geral proposto, no início do estudo, este se encontra diferente do apresentado na conclusão. Embora, esteja evidenciado que a empresa usa o

modelo do COSO, como padrão de controle interno, com a aplicação dos procedimentos e práticas que assegurem a qualidade dos controles. Portanto, conforme foi constatado houve melhoria na eficiência e eficácia operacional. Quanto a metodologia está caracterizada como um estudo de caso, além de aplicar um questionário na empresa para testar a conformidade com o modelo utilizado pela empresa.

Quadro 14: Autores mais citados dos selecionados no portfólio de artigos

Autor	Título	Revista	Questão de Pesquisa	Objetivo Geral	Metodologia da Pesquisa
3) SANTOS JÚNIOR; SANTOS, 2013.	Aplicabilidade do Controle Interno como uma Ferramenta de Sucesso nas Empresas.	Revista Eletrônica da Faculdade José Augusto Vieira VI	Não apresenta questão de pesquisa...	Mostrar aos gestores a importância do controle interno como uma ferramenta de sucesso nas pequenas empresas, como forma de assegurar a integridade de seu patrimônio.	Para a realização deste trabalho, foi feito uma pesquisa bibliográfica, pois as informações foram extraídas de livros, internet, artigos os quais serviram de base para dar relevância ao tema exposto.
Conclusões/Considerações	O Controle Interno tem sido considerado importante há muito tempo nas grandes empresas. Entretanto, alguns proprietários de pequenas empresas acreditam não terem condições financeiras para possuir controles internos ou então, que controles internos não são aplicáveis nas pequenas empresas. Notou-se que é de grande valia a aplicabilidade do controle interno nas pequenas empresas assegurando a integridade do patrimônio da empresa, pois quando adotado o controle interno tem-se uma maior fidedignidade dos dados contábeis, trazendo assim maior segurança para empresa, permitindo uma tomada de decisão com menor de grau de risco possível. Assim, o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com objetivos de proteger os ativos. Com sua aplicação é possível que se tenha maior confiabilidade dos registros da empresa; permite a empresa agir com maior rapidez e segurança possível nas tomadas de decisões; possibilita a identificação de erros e ineficiências; Evita abalo de créditos, aumento de custos (multas e juros) e descontrole financeiro. A segregação de função é importante, pois, contribui para a eficiência das operações e detecta mais rapidamente erros ou fraudes, ou seja, poderá ocorrer de um colaborador agir de má fé, apresentar atitudes que possam prejudicar a empresa e beneficiar a si próprio, por isso é de suma importância dividir as tarefas dentro do setor de contas a pagar, onde todas as tarefas desenvolvidas são automaticamente conferidas por outra pessoa. Sendo assim, tem-se a conclusão que qualquer empreendimento, seja ele, de grande ou pequeno porte, necessita ter controles de suas ações, para assim analisar suas atividades e detectar as falhas existentes e com isso serem corrigidas, para que novas implementações sejam estudadas e colocadas em práticas.				

Fonte: Adaptado de SANTOS JÚNIOR; SANTOS, 2013.

O objetivo geral de demonstrar a importância do controle interno, como uma ferramenta de sucesso para as pequenas empresas, na forma de assegurar a integridade de seu patrimônio. Este artigo teve êxito em conceituar diversos procedimentos de controle interno que se adotados, pelas pequenas empresas, que

poderiam trazer uma maior confiabilidade dos seus registros. Além de uma maior segurança na tomada de decisão, possibilidade de identificar erros e ineficiências. Evita impacto no controle dos créditos e aumento de custo, entre outros citados no artigo. Para a realização deste artigo foi utilizado, como metodologia, pesquisa bibliográfica.

Quadro 15: Autores mais citados dos selecionados no portfólio de artigos

Autor	Título	Revista	Questão de Pesquisa	Objetivo Geral	Metodologia da Pesquisa
4) BORDIN; SARAIVA, 2005.	O Controle Interno como Ferramenta Fundamental para a Fidedignidade das Informações Contábeis	Revista Eletrônica de Contabilidade	Não apresenta questão de pesquisa.	Conceituar controle interno, fazendo a distinção deste com os controles administrativos. Demonstra os objetivos de controle interno dentro da empresa, trazendo como forma de prevenir erros e irregularidades os princípios que regem o controle interno. Analisa a classificação entre as fases de controle interno conforme diversos autores, e a divergência que ocorre nesta classificação.	Não apresenta metodologia.
Conclusões/Considerações	Ao findar esse artigo é possível verificar que as metas e objetivos da empresa só serão alcançados efetivamente, com um controle interno adequado as suas necessidades. Uma das técnicas mais utilizadas pela auditoria é o controle interno, como foi verificado neste artigo, institui um balizador para a contabilidade, no intuito de evitar o abuso de poder, os erros, as fraudes e principalmente a ineficiência. No artigo foram abordados os conceitos primordiais de controle interno, até a análise aprofundada dos itens que compõem um controle interno eficaz, conforme a literatura específica estudada. Como análise final deste artigo, é importante ressaltar que de nada vale possuir um controle interno de procedimentos e processos, sem manter colaboradores comprometidos e integrados com as finalidades da empresa. A parte essencial para controles efetivamente corretos, está na implementação dos mesmos com excelência, evitando surpresas no instante que as informações são transmitidas para a contabilidade. Sendo o local que recebe os dados dos mais diferentes setores da empresa e transforma estes dados em informações relevantes para os gestores, na contabilidade é possível verificar se os controles internos adotados, estão retratando com legitimidade as mudanças patrimoniais, assim como a verificação dos erros e fraudes ocorridos em algum instante do processo. Com um controle interno eficiente, os processos se tornam ágeis e de fácil entendimento, tanto para os auditores como para os demais usuários das informações contábeis.				

Fonte: Adaptado de BORDIN; SARAIVA, 2005.

Após análise do objetivo geral do artigo e sua conclusão. Observou-se que efetivamente alcançada com o controle interno adequado aos processos da empresa, mantendo colaboradores comprometidos, integrados com a finalidade da

empresa, poderá atingir uma excelência nas suas rotinas e a conversão dos seus dados em informações confiáveis para a contabilidade. Esse artigo não apresentou a metodologia da pesquisa, o que representa uma deficiência técnica.

Quadro 16: Autores mais citados dos selecionados no portfólio de artigos

Autor	Título	Revista	Questão de Pesquisa	Objetivo Geral	Metodologia da Pesquisa
5)MACIEL; CAMARGO, 2010	Lócus de Controle, comportamento Empreendedor e Desempenho de Pequenas Empresas	Revista de Administração Mackenzie	Não apresenta questão de pesquisa.	Avaliar a relação entre lócus de controle, comportamento empreendedor e desempenho de organizações de pequeno porte do varejo de vestuário da região central de Curitiba (PR).	Objetivo de estudo exploratório, foi adotado o survey como método principal de pesquisa. A vantagem desse tipo de pesquisa é a liberdade em termos de apresentação de achados conclusivos no final do estudo (BABBIE, 1998). O estudo adota corte transversal no que concerne à sua amplitude temporal. O nível de análise é organizacional e a organização serve como unidade de análise (CRESWELL, 2003).
Conclusões/Considerações	<p>As principais contribuições das investigações devem levantar as limitações centrais do trabalho p/que os resultados reportados aqui sejam olhados sempre com cautela. As principais limitações do estudo centram no tamanho da amostra e nas medidas subjetivas de desempenho. É essencial que sejam realizados novos levantamentos em outros contextos e com amostras maiores. Tal exercício irá contribuir para o processo de validação das escalas desenvolvidas e utilizadas especificamente neste estudo. Quanto às contribuições do trabalho, pretende-se destacar o desenvolvimento de medidas subjetivas de mensuração de desempenho, de comportamento empreendedor e de lócus de controle. Outro ponto a salientar é a perspectiva de análise do comportamento empreendedor adotada no estudo, que contempla iniciativa, inovação e comportamento da firma baseado em oportunidades (BIRKINSHAW, 1997; BROWN; DAVIDSSON; WIKLUND, 2001; GALUNIC; RODAN, 1998; JACOBSON, 1992) e define tal comportamento como padrões de ações que envolvem atos de criação, renovação ou inovação organizacional (SHARMA; CHRISMAN, 1999). Além disso, o trabalho traz ainda uma avaliação dos efeitos simultâneos entre diferentes variáveis sobre o desempenho de pequenas empresas (lócus de controle e comportamento empreendedor) e destaca o papel do lócus interno de controle na amplificação dos efeitos do comportamento empreendedor sobre o desempenho. Como afirmam Boydston, Hopper e Wright (2007), o lócus de controle tende a exercer influência positiva sobre a atenção a novas oportunidades ambientais, bem como condiciona nível e qualidade da aprendizagem individual nas organizações. Vale destacar, entretanto, que outros pesquisadores chamam a atenção para o fato de que as interações entre lócus de controle e comportamento empreendedor não ocorrem livres da influência de variáveis moderadoras, como: idade, sexo, estado civil, grau de instrução e até mesmo contexto cultural nacional (KAUFMANN; WELSH, BUSHMARIN, 1995; LOOSEMORE; LAM, 2004; OLIVER; JOSE; BROUGH, 2006; SPECTOR, 1992). Em estudo realizado no Brasil com um grupo de empreendedores e outro de estudantes, Callado, Gomes e 186• RAM, V. 11, n.2, SÃO PAULO, Mar./Abr,2010 • p. 168-188.Tavares (2006) verificaram não existir diferença estatisticamente significativa entre os dois grupos no que se refere ao lócus de controle. O referido estudo aponta um maior nível p/a dimensão internalidade entre os pesquisados em comparação à dimensão externalidade. Por sua vez, Kaufmann, Welsh e</p>				

	<p>Bushmarin (1995), com base em levantamento realizado na Rússia, também partiram do pressuposto relacionamento entre locus de controle e atividade empreendedora e verificaram existir um baixo nível de locus de controle interno naquele país. Os autores da pesquisa atribuem tal achado às características culturais historicamente construídas no contexto nacional dos empreendedores. Nesse sentido, são necessários novos estudos que tenham por objetivo avaliar tais relações de forma mais pontual. De forma geral, o trabalho se associa àqueles estudos que buscam contribuir para a formação de delimitações mais claras acerca dos efeitos dos antecedentes e consequentes do comportamento empreendedor (BEGLEY; BOYD, 1987; BOYDSTON; HOPPER; WRIGHT, 2007; CALLADO; GOMES; TAVARES, 2006; COOPER; DUNKELBERG, 1986; KAUFMANN; WELSH; BUSHMARIN, 1995; MUELLER; THOMAS, 2001). Tal exercício pode levar a uma demarcação mais precisa das fronteiras do objeto de análise nesse campo de estudo.</p>
--	---

Fonte: Adaptado de MACIEL; CAMARGO, 2010.

Conforme descrito em sua conclusão o artigo não abordou o objetivo geral que era avaliar a relação entre locus de controle, comportamento empreendedor e desempenho de organizações de pequeno porte do varejo de vestuário da região central de Curitiba (PR).

Não foi citado nenhuma informação sobre a pesquisa das empresas de varejo da região central de Curitiba (PR). Mas foi identificado o conceito de diversos autores, sobre tema proposto. Método Survey, aplicado de metodologia da pesquisa, no âmbito com abordagem de um estudo exploratório.

Quadro 17: Autores mais citados dos selecionados no portfólio de artigos

Autor	Título	Revista	Questão de Pesquisa	Objetivo Geral	Metodologia da Pesquisa
6) SILVA, 2002.	O papel do controle interno na administração pública	ConTexto	Não apresenta questão de pesquisa.	Não apresenta Objetivo.	Não apresenta Metodologia.

Conclusões/Considerações	<p>Modernamente, os órgãos institucionais de controle, Auditorias Internas, tanto na iniciativa privada quanto na administração pública, voltam suas atenções para atuação preventiva e orientadora, de modo a evitar as falhas involuntárias ou deliberadas por parte dos atores dos processos organizacionais. Os benefícios advindos de um sistema de controle interno integrado e atuando com excelência são inumeráveis. Por isso, o controle não deve ser visto apenas pelo prisma do custo, mas sim como meio de assegurar o melhor emprego dos recursos, prevenir ou reduzir fraudes, desperdícios ou abusos, contribuindo assim para o cumprimento da missão do órgão público. Atuando de forma independente e com métodos e técnicas que envolvem procedimentos típicos de ambos os tipos de auditoria, interna e externa, em função de suas atribuições constitucionais e legais, o Órgão Central de Controle Interno tem papel relevante na Administração Pública, pela orientação e vigilância em relação às ações dos administradores, visando a assegurar eficiente arrecadação das receitas e adequado emprego dos recursos públicos. Para o êxito do controle interno no setor governamental é necessário, ainda, superar as dificuldades apontadas e promover os ajustes necessários na estrutura, de modo a favorecer a conscientização e o comprometimento dos administradores públicos com o exercício efetivo da função de controle em suas áreas de competência, estabelecendo-se o elo de integração efetiva entre o órgão central de controle e o organismo público como um todo. Referindo-se às funções da Ciência da Administração, Megginson (1986) menciona que, se a função de controle não for desempenhada efetivamente, as demais funções (planejar, organizar e dirigir) serão de valor limitado na organização, propiciando, na melhor das hipóteses, baixo desempenho e, na pior, o caos.</p>
--------------------------	--

Fonte: Adaptado de SILVA, 2002.

Este artigo não apresenta no seu desenvolvimento o objetivo geral, embora o artigo aborda no título como “o papel do controle interno na administração pública”. Neste aspecto na análise realizada foi constatado que o sistema de controle interno pode evitar as falhas involuntárias ou deliberadas por parte dos atores dos processos organizacionais. Portanto, está implícito que o objetivo geral foi verificar o desenvolvimento e importância do controle interno em uma organização pública. Não obstante, não apresentação de forma clara do objetivo geral leva a um melhor entendimento da proposta no contexto do artigo. Quanto a metodologia, também, não foi apresentada, forma explícita para definir quais os caminhos propostos para alinhar a forma de pesquisa. Além de não apresentar a questão de pesquisa de forma objetiva para desenvolver a investigação do tema proposto.

Quadro 18: Autores mais citados dos selecionados no portfólio de artigos

Autor	Título	Revista	Questão de Pesquisa	Objetivo Geral	Metodologia da Pesquisa
-------	--------	---------	---------------------	----------------	-------------------------

7) FARIAS; LUCA; MACHA'-DO, 2009.	A Metodologia COSO como Ferramenta de Gerenciamento dos Controles Internos Contabilidade	Gestão e Governança	Qual o nível de adequação da utilização da metodologia Coso para gerenciamento dos controles internos do Banco do Brasil (BB), segundo os gerentes de suas agências?	Elaborou-se estudo no BB, com o objetivo de analisar o nível de adequação da utilização da metodologia Coso no gerenciamento dos controles internos da instituição, na visão dos gerentes de suas agências.	Trata-se de uma pesquisa exploratória, de natureza qualitativa, adotando-se como ferramenta investigativa o estudo de caso único, realizado com o apoio de pesquisa bibliográfica e documental, além da aplicação de questionário com foco no nível de adequação da utilização do Coso no gerenciamento dos controles internos do BB com relação aos seguintes aspectos: a) no processo de gestão e objetivos estratégicos; b) na eficiência e efetividade operacional; c) na confiabilidade dos registros contábeis e financeiros; e d) na conformidade com leis e normativos aplicáveis à empresa.
Conclusões/Considerações	<p>Esta pesquisa analisou a adequação da utilização da metodologia Coso no gerenciamento dos controles internos do BB, na visão dos gerentes de agência. Paralelamente à aplicação de questionários junto aos gerentes de agência, o estudo fundamentou-se nas proposições e características dos controles internos, bem como nos princípios da metodologia Coso, seus componentes e objetivos, a fim de lastrear a resposta ao problema de pesquisa. A análise dos instrumentos e dos elementos dos controles internos do BB deu-se em função do atendimento do objetivo da pesquisa, buscando a evidenciação da estrutura proposta pelo Coso na gestão dos controles internos da instituição e seus meios de aplicação. Com base na literatura pesquisada, pôde-se concluir que o controle interno é um processo que aprimora a gestão estratégica das empresas. Entretanto, é visto como um processo complexo, que envolve vários elementos que interagem a todo instante na busca de atingir seus objetivos. Mesmo sendo recomendado por alguns organismos internacionais, vale lembrar que o Coso não é a única metodologia de gerenciamento de controles internos. Ressalta-se que a metodologia eficiente dependerá dos objetivos traçados pela empresa. Com a divisão do questionário em quatro seções, associadas aos objetivos do Coso, cujos resultados foram apresentados na seção 5, percebe-se que a visão dos gerentes condiz, ou seja, exprime aderência à metodologia Coso no processo de gestão e alcance dos objetivos do BB, na eficiência e efetividade operacional, na confiança dos registros contábeis e financeiros e na conformidade com leis e normas aplicáveis à instituição. Desse modo, se valida o pressuposto da pesquisa. Apesar da confirmação de adequação da utilização da metodologia Coso no gerenciamento dos controles internos do BB, do ponto de vista dos gerentes de agência pesquisados, observam-se os seguintes pontos: - os gerentes poderiam participar da discussão, na elaboração do planejamento estratégico das agências, sobre as ações de gestão de controle interno para maximizar as oportunidades de melhoria de gestão e otimização de recursos. - a estrutura apresentada pelo BB está sendo conduzida na mesma direção dos conceitos fundamentados pela literatura quanto ao aspecto da confiança nos registros e relatórios financeiros; - há necessidade de aprimorar a cultura de compliance na instituição. Os gerentes poderiam disseminar mais essa cultura, desenvolvendo melhor o repasse de informações, de modo a alinhar a estrutura e cultura de controle interno proposta pelo BB. Ressalte-se que a pesquisa não conclui que a metodologia Coso é a melhor ferramenta de gestão de controle interno, uma vez que não há na literatura atual sobre controle interno uma corrente que defina o Coso como a framework mais eficiente. Entretanto, por ser a única a associar elementos de gestão estratégica em seus objetivos, presume-se que, por isso, seja a mais utilizada pelas empresas do setor financeiro. De toda forma, mesmo conseguindo a confirmação do pressuposto, a pesquisa não apresenta as causas dos resultados considerados não adequados pelo BB. Devido a esse aspecto, recomenda-se um estudo aprimorado para identificar as origens do deslocamento de algumas questões em relação à metodologia Coso. Sugere-se ainda ampliar a pesquisa em outras instituições financeiras, para comparação de resultados.</p>				

Fonte: Adaptado de FARIAS; LUCA; MACHADO, 2009.

Está evidenciado na conclusão do artigo que o objetivo geral foi alcançado, demonstrando que foi aplicado um questionário aos gerentes das agências bancárias do Banco do Brasil para avaliar a utilização do método de controle interno

COSO, poderia ter sido mencionado em quantas agências foi aplicado para verificar a abrangência da aplicação. Quanto a metodologia foi utilizada uma pesquisa exploratória, com aplicação de questionário, abrangendo diversos níveis de adequação.

Quadro 19: Autores mais citados dos selecionados no portfólio de artigos

Autor	Título	Revista	Questão de Pesquisa	Objetivo Geral	Metodologia da Pesquisa
8) DANTAS et. al., 2010.	Custo Benefício do Controle: Proposta de um Método para Avaliação com Base no COSO	Contabilidade, Gestão e Governança	Não apresenta questão de pesquisa...	Propor um método que possibilite a avaliação do custo-benefício do controle, utilizando como referência fundamental os princípios das estruturas conceituais para gerenciamento de risco e para controle interno, em particular as divulgadas pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [COSO] ¹ , órgão que tem se consolidado internacionalmente, desde meados dos anos 1990, como a principal referência na publicação de preceitos para a gestão de riscos corporativos e estruturação de controles	Não apresenta Metodologia.
Conclusões/Considerações	Indicar a importância do controle para a gestão, em particular para a contribuição do alcance dos objetivos organizacionais é algo que e os benefícios que esses trazem depende, fundamentalmente, da adequação do processo de avaliação de riscos. Como conclusão, fica evidenciado que a utilização de metodologia de avaliação de riscos e a construção de mecanismo que relacione a importância do risco e a eficácia do controle já instituído é importante para possibilitar: o fortalecimento dos controles atrelados aos riscos de maior relevância; o direcionamento dos recursos às atividades que mais agregam valor; a minimização de desperdícios e os perigos do over control; e o amadurecimento do ambiente de controle. Como destacado ao longo do texto, a metodologia tende a oferecer resultados mais efetivos quando são utilizadas escalas baseadas em dados quantitativos. De qualquer forma, como alguns riscos nem sempre têm perdas quantificáveis ou essas são de difícil mensuração, a utilização de escalas qualitativas pode suprir essa dificuldade operacional, ressaltando-se a conveniência de se buscar, sempre que possível, medidas quantitativas para o aperfeiçoamento do método. Por fim, cabe ressaltar que a preocupação e a avaliação da relação entre os custos e os benefícios do controle são fundamentais para reforçar a cultura de controle no âmbito da organização, protegendo-a de eventos que sejam danosos ao alcance dos objetivos institucionais. A verificação da eficácia da metodologia deve ser viabilizada por meio da construção de indicadores e da catalogação das ocorrências, condição para o monitoramento do processo e seu aperfeiçoamento. Esses processos de construção de indicadores e de catalogação das ocorrências também podem ser úteis para o desenvolvimento de medidas quantitativas que possam substituir as escalas qualitativas eventualmente utilizadas.				

Fonte: Adaptado de DANTAS et. al., 2010.

Quanto ao objetivo geral, não foi explícito na conclusão, de acordo com a proposta de um método que permita a avaliação do custo-benefício do controle. Mas está inserido no contexto da conclusão a fundamentação de que um método de controle interno é expressamente importante em uma organização e o apontamento

de seus benefícios. Não apresenta questão de pesquisa e a metodologia da pesquisa para orientar a realização do artigo.

Quadro 20: Autores mais citados dos selecionados no portfólio de artigos

Autor	Título	Revista	Questão de Pesquisa	Objetivo Geral	Metodologia da Pesquisa
9) BEUREN; ORO, 2014.	Relação entre Estratégia de Diferenciação e Inovação, e Sistemas de Controle Gerencial.	Revista de Administração Contemporânea	Qual a relação da estratégia de diferenciação e inovação de produtos com o desenho do SCG, nas dimensões redes sociais, cultura orgânica inovadora e controles formais, em empresas têxteis brasileiras?	Verificar a relação da estratégia de diferenciação e inovação de produtos com o desenho dos Sistemas de Controle Gerencial, nas dimensões redes sociais, cultura orgânica inovadora e controles formais, em empresas têxteis brasileiras.	Levantamento de dados, utilizando o questionário do estudo de Chenhall et al. (2011), em empresas que integram a Associação Brasileira de Indústria Têxtil.

Conclusões/Considerações	<p>O objetivo foi verificar a relação da estratégia de diferenciação e inovação de produtos com o desenho dos Sistemas de Controle Gerencial, nas dimensões redes sociais, cultura orgânica inovadora e controles formais, em empresas têxteis brasileiras. A amostra é composta dos 101 gestores respondentes da pesquisa. O instrumento de pesquisa constituiu-se do questionário contido no artigo de Chenhall et al. (2011), que, após a tradução, adaptou-se à linguagem e às escalas, dividido em cinco dimensões: diferenciação, redes sociais, cultura orgânica inovadora, controles formais e inovação de produtos. Na análise dos dados, utilizou-se de estatística descritiva e da modelagem de equações estruturais, com aplicação da técnica dos mínimos quadrados parciais (<i>Partial Least Squares</i> - PLS). Na análise estatísticas descritivas as variáveis das dimensões da pesquisa, constatou-se que inovação e controles formais apresentaram médias menores que 5,0 na escala <i>Likert</i> de 7 pontos, enquanto as variáveis cultura orgânica inovadora, redes sociais e estratégia de diferenciação apresentaram médias superiores a 5,0. Os resultados das estatísticas descritivas condizem em parte com os do estudo de Chenhall et al. (2011), em que somente as variáveis redes sociais apresentou média superior a 5,0. Com base nos resultados do teste t, do coeficiente beta e do p value, cinco hipóteses de pesquisa foram aceitas: Controles formais para Inovação (H8); Diferenciação para Controles formais (H4); Diferenciação para Cultura orgânica inovadora (H3); Diferenciação para Redes sociais (H2); Redes sociais para Cultura orgânica inovadora (H7). Por outro lado, três não apresentaram significância: Cultura orgânica inovadora para Inovação (H6); Diferenciação para Inovação (H1); Redes Sociais para Inovação (H5). Com relação à estratégia de diferenciação e as dimensões dos SCG (redes sociais, cultura orgânica inovadora e controles formais), todas indicaram significância estatística nos resultados, confirmando os resultados apresentados por Chenhall et al. (2011). Nas hipóteses que tinham a inovação relacionada (redes sociais, cultura orgânica inovadora, controles formais e diferenciação), constatou-se que somente controles formais (H8) apresentou significância, enquanto as demais relações não indicaram significância com inovação, como redes sociais, cultura orgânica inovadora e estratégia de diferenciação. Os resultados são semelhantes aos de Chenhall et al. (2011), diferenciando-se apenas na significância da relação entre diferenciação e inovação. Os resultados reforçam que controles formais contribuem na promoção da inovação de produtos e são consistentes com os resultados de Widener (2007), Malagueño e Bisbe (2010), e Oyadomari et al. (2010). Verificou-se que, nas empresas industriais têxteis investigadas, as redes sociais favorecem a cultura orgânica inovadora, apresentando significância estatística nesta relação. Isso foi constatado também por evidências empíricas. Os funcionários e os gestores das empresas pesquisadas fazem uso de redes sociais e também de outras mídias, por exemplo, um <i>blog</i> administrado pela Associação Brasileira da Indústria Têxtil, para trocar informações, buscar e oferecer serviços, e divulgar produtos. Possivelmente, isso contribui para a cultura de inovação dessas empresas, diferenciando-se da pesquisa de Chenhall et al. (2011). Conclui-se que os resultados da pesquisa apresentam evidências consistentes das conexões entre estratégia de diferenciação e inovação de produtos e o desenho dos SCG, cuja relação é confirmada pelo uso dos controles formais e pela inovação. No entanto, não se confirmou que empresas que adotam estratégia de diferenciação atingem níveis mais elevados de inovação de produtos. Observou-se, ainda, que as redes sociais favorecem a cultura orgânica inovadora, mas não reforçam a relação com inovação de produtos. Os resultados desta pesquisa coadunam com os de Chenhall et al. (2011), exceto para a relação entre diferenciação e inovação, em que não se encontrou significância estatística, o que pode advir de diferenças da amostra de ambos os estudos. As estratégias de delineamento da pesquisa impõem limitações aos resultados, o que pode ser objeto de novas investigações. O tamanho da amostra e o processo não probabilístico de amostragem podem enviesar os resultados, conforme alertado por Marcoulides e Saunders (2006). Outro aspecto que pode ter influenciado os resultados está relacionado às diferentes formas de levantamento das observações. Recomenda-se estudos em outras empresas deste setor ou de outros setores industriais para contribuir e validar os relacionamentos apresentados na modelagem de equações estruturais. A replicação do estudo com a inclusão de variáveis de controle, como tamanho e setor da indústria.</p>
--------------------------	--

Fonte: Adaptado de BEUREN; ORO, 2014.

Nesse artigo foi encontrado o objetivo geral, mas verificou-se que é recomendado que seja elaborado estudos em outras empresas, deste setor ou de outros setores industriais para contribuir e validar os relacionamentos apresentados na modelagem de equações estruturais, com a replicação do estudo com a inclusão de variáveis de controle, com tamanho e setor da indústria. Quanto a metodologia da pesquisa utilizou-se levantamento de dados, utilizando o questionário do estudo de Chenhall et al. (2011), em empresas que integram a Associação Brasileira de Indústria Têxtil.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral desta monografia foi analisar o sistema de controle interno por meio de busca nas bases de dados: **Spel**, **Scielo** e **Google Acadêmico**. Disponíveis em periódicos nacionais no período de 2002 a 2014. Neste sentido, foi possível verificar o estado da arte definido por diversos autores, de acordo com a estrutura proposta no objetivo norteador do estudo com a apresentação e análise dos resultados.

A busca do detalhamento com os objetivos específicos foi cumprida, conforme está fundamentado no desenvolvimento do estudo realizado: verificar a estrutura do sistema de controle interno na área administrativa - (1) aspectos conceituais do sistema de controle interno, (2) classificação do controle interno, (3) características do sistema de controle interno, (4) princípios do sistema de controle interno, (5) normatização sobre controles internos - Lei Sarbanes-Oxley e (6) controle interno sobre a obra *internal control*.

Na identificação dos principais pontos e práticas de controle interno na área administrativa, verifica-se que as práticas aplicadas no controle interno foram abordadas no quadro 3, que são os seguintes: preventivos, detectivos, corretivos, orientativos e compensatórios.

Ao analisar o portfólio dos artigos selecionados nas bases de dados pesquisadas - os artigos analisados com profundidade foram os seguintes: a importância do controle interno para gestão de empresas, contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa, aplicabilidade do controle interno

como uma ferramenta de sucesso nas empresas, o controle interno como ferramenta fundamental para a fidedignidade das informações contábeis, lócus de controle, comportamento empreendedor e desempenho de pequenas empresas, o papel do controle interno na administração pública, a metodologia COSO, como ferramenta de gerenciamento dos controles internos contabilidade, custo-benefício do controle: proposta de um método para avaliação com base no COSO, relação entre estratégia de diferenciação e inovação, e sistemas de controle gerencial.

Apresentar os artigos mais citados no Google Acadêmico este objetivo foi apresentado no quadro 12 a 20, composta por 9 artigos mais citados, considerando também os autores mais citados do portfólio. Os autores mais citados estão relacionados na figura 3, dentre estes os dois primeiros são: Pereira, 2004; Maia et. al., 2005 e Santos Júnior; Santos, 2013.

Na figura 2, apresenta a palavra controle interno mais citada nos selecionados no portfólio de artigos que são: A Importância do Controle Interno para Gestão de Empresas, Sistema de Gerenciamento e Controle Interno: uma Análise dos Escritórios de Contabilidade de Belo Horizonte/MG e Região Metropolitana a partir da Taxonomia de Kaplan e Cooper Wendel e Perfil dos Artigos Sobre Controle Interno no Setor Público em Periódicos Nacionais e Internacionais.

Na análise e discussão dos artigos mais citados foi apresentado pela ordem de cada estudo, sendo selecionado o autor, título, revista, questão de pesquisa, objetivo geral e metodologia da pesquisa. Vale destacar que as abordagens do controle interno devem estar presentes na estrutura administrativa do setor privado e público.

Ao concluir o presente estudo, observa-se que o resultado foi sobre o controle interno, atendeu a proposta inicial pelo aprofundamento dos conceitos, práticas, relevância e importância para fortalecer os conhecimentos destacados e achados.

Neste contexto, sugestão novas pesquisas para aprofundar os estudos considerando uma abrangência de referencial internacional de artigos publicados em periódicos de impactos nas bases de dados e informações com maior visibilidade.

REFERÊNCIAS

- AICPA - **Professional Standards**: Accounting and Review Standards as of June 1, 1993
- ANDRADE, A. **Eficácia, eficiência e economicidade: Como atingi-las através de adequados sistemas de controles internos**. São Paulo: A. Andrade, 1999.
- ALMEIDA, M. C. **Auditoria – Um Curso Moderno e Completo**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- ALMEIDA PAULA, M. G. M. **Auditoria interna: embasamento conceitual e tecnológico**. São Paulo: Atlas, 2004.
- ANTHONY, R.N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ARAÚJO, P. G. L. de; LUCA, M. de. Controladoria e gerenciamento do risco operacional: um estudo nas grandes empresas do estado do Ceará. In: **Congresso USP Controladoria e Contabilidade**. 6, São Paulo: Anais Eletrônicos, 2006.
- ATTIE, W. **Auditoria Interna: conceitos e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- ATTIE, W. **Auditoria conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- AZEVEDO, K. N.; ENSSLIN, S., R.; REINA, D. R. M. Controle Interno e as Fundações de apoio à pesquisa universitária: uma análise do funcionamento do Controle Interno nas Fundações da Universidade Federal de Santa Catarina no ano de 2010. **Reflexão Contábil, UEM – Paraná**, v. 29, n. 3, p. 34-45, set/dez 2010.
- BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.
- BEUREN, I. M.; ORO, I. M. Relação entre Estratégia de Diferenciação e Inovação, e Sistemas de Controle Gerencial. **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 18, n. 3, art. 3, p. 285-310, Maio/Jun. 2014.
- BEUREN, I. M.; ZONATTO, V. C. da S. Perfil dos Artigos Sobre Controle Interno no Setor Público em Periódicos Nacionais e Internacionais. **Revista Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, n.5 p.1135-1163, set/out 2014.
- BEUREN, I. M. (Organizadora). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade – Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2003.
- BORDIN, P.; SARAIVA, C. J. O Controle Interno como Ferramenta Fundamental para a Fidedignidade das Informações Contábeis. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, p. 200-218, 2005.

BRAGA, A. S. Auditoria de custos na Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte – SCMBH. 2009. 83f. **Monografia** (Especialização em Auditoria Externa) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2009.

BRASIL - Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 16 – Normas Brasileiras De Contabilidade Aplicadas Ao Setor Público, **Conselho Federal de Contabilidade**, 2008.

CAVALHEIRO, J. B.; FLORES, P. C. A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal. **Revista Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande Do Sul**. 4ª ed. Porto Alegre, 2007.

CATELLI, A.; et al. **Sistema de Gestão Econômica - GECON**. In: Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON. Armando Catelli (coordenador). São Paulo: Atlas, 2001. p. 295-296.

Chenhall, R. H., Kallunki, J.-P., & Silvola, H. *Exploring the relationship between strategy, innovation, and management control systems: the roles of social networking, organic innovative culture, and formal controls*. **Journal of Management Accounting Research**, 23(1),99-128. doi: 10.2308/jmar-10069, 2011.

CHIAVENATO, I. **Princípios de administração: o essencial em teoria geral da administração**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

CONCEIÇÃO, A. R. da. Aplicabilidade do gerenciamento eletrônico de documentos – GED no âmbito da empresa meio ambiente. **Dissertação de mestrado** (Programa de Pós-Graduação em Ciência da informação). 2007.

COSTA, C. B. **Auditoria Financeira Teórica e prática**. 9ª Edição, Lisboa, Rei dos Livros, 2010.

COSO - **Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission** – Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada, 2007.

COSO - **Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (1992). Internal Control: Integrated Framework**. Recuperado em 12 setembro, 2014, de www.coso.org.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil** – Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2000.

D'AVILA, M. Z.; OLIVEIRA, M. A. M. de. **Conceitos e técnicas de Controles Internos de Organizações**. São Paulo: Nobel, 2002.

DANTAS, J. A.; RODRIGUES, F. F.; MARCELINO, G. F.; LUSTOSA, P. R. B. Custo-Benefício do Controle: Proposta de um Método para Avaliação com Base no COSO. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 13, n. 2, p. 3 – 19, mai/ago 2010.

DAVIS, M.; D.; BLASCHEK, J. R. de S. Deficiências dos Sistemas de Controle Interno Governamentais Atuais em Função da Evolução da Economia. **Anais**, II Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia – SEGeT. Rezende, 2005.

DIAS, S. V. S. **Manual de controles internos**: desenvolvimento e implantação, exemplos e processos organizacionais. São Paulo: Atlas, 2010.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. Lei Sarbanes-Oxley: **guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos**, maio 2003.

FARIAS, R. P.; LUCA, M. M. M. de; MACHADO, M. V. V. A Metodologia COSO como Ferramenta de Gereciamento dos Controles Internos - **Contabilidade, Gestão e Governança** - Brasília · v. (12) 3, p. 55 – 71, set/dez, 2009.

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

GIL, A. L. **Como evitar fraudes, pirataria e conivência**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOMES, S. M. - **Controle interno na prevenção de erros e fraudes (2013)** – Documento consultado em <http://www.portaldoconhecimento.gov.br/bitstream/10961/2598/1/Su%C3%A9li%20M%20aria%20Gomes.pdf>, em 19/11/2013.

GONÇALVES, Rosana C. MGrillo; RICCIO, Edson Luis. **Sistemas de informação: ênfase em controladoria e contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

IFAC. *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*, International Federation of Accountants, USA. ISBN: 1931949-66-2. Acesso em: 2013-03-30, em: http://www.ifac.org/Members/Downloads/2007IAASB_Handbook.pdf, 2007.

IMONIANA, J. O.; NOHARA, J. J. Cognição da estrutura de controle interno: uma pesquisa exploratória. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v.2, p.37-46, 2005.

JUNIOR PEREZ, J. H. **Auditoria de Demonstrações Contábeis – Normas e Procedimentos**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LANGEVOORT, D. C. Internal Controls after Sarbanes-Oxley: **Revisiting Corporate Law's Duty of Care as Responsibility for Systems**. Acesso em: 2013-11-05, em: <http://ssrn.com/abstract=808084>, 2013.

LEMES, L. M.; REIS, J. A. G. Controle Interno nas Empresas. IX Encontro Latino Americano de Iniciação Científica, V Encontro Latino Americano de Pós-Graduação, **Anais ...** – Universidade do Vale do Paraíba. p.924-927, 2005.

LIMA, M.; PIENIZ, L. A Eficiência e Eficácia nas Empresas Sob a Ótica do Controle Interno. **XVI Seminário, Interinstitucional de Ensino Pesquisa e Extensão**, p.1–4, 04, 05 e 06 de out. 2011.

LONGENECKER, J. G.; MOORE, C. W.; PETTY J. W. **Administração de pequenas empresas**: ênfase na gerência empresarial. São Paulo: Makron Books, 2004.

LUNKES, I.C.; MAGALHÃES, A. de D.; MULLER, A. N. **Auditoria das Organizações – Metodologias Alternativas ao Planejamento e à Operacionalização dos Métodos e das Técnicas**. São Paulo: Atlas, 2001.

LYRIO, M.V. L.; BORBA, J. A.; COSTA, J. M. da. Controle Gerencial: Delineamento do Perfil Metodológico de Uma Amostragem de Publicações Acadêmicas nas Áreas de Administração e Contabilidade de 2000 a 2004. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, 4(2):126-136, maio/agosto 2007.

MACIEL, C. de O.; CAMARGO, C. Lócus de Controle, Comportamento Empreendedor e Desempenho de Pequenas Empresas. **Revista de Administração Mackenzie**, ISSN 1678-6971, São Paulo/SP, v. 11, n. 2, p. 168 - 188, mar/abr 2010.

MAIA, M. S.; SILVA, M. R. da. ; DUEÑAS, R.; ALMEIDA, P. P. de.; MATHEUS, S. M. Contribuição do Sistema de Controle Interno para a Excelência Corporativa. **Revista Universo Contábil**, ISSN 1809-3337, Blumenau, v. 1, n. 1, p. 54 – 70, jan./abr. 2005.

MARCOULIDES, G. A., & SAUNDERS, C. PLS: a Silver Bullet? **MIS Quarterly**, 30(2), iii-ix, 2006.

MEGGINSON, L. C., MOSLEY, D. C., PIETRI Jr, P. H. **Administração: conceitos e aplicações**. São Paulo: Harper & How do Brasil, 1986.

MAXIMIANO, A. C. A. **Introdução à Administração**. São Paulo: Atlas, 2007.

MIGLIAVACCA, P. N. **Controles internos nas organizações**. São Paulo: Edicta, 2002.

NASCIMENTO, A. M.; OTT, E.; SILVA, L. M. da. Sistemas de controles internos. In: NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. (Org.). **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. São Paulo: Atlas, 2007. v. 1, p.102-127.

OLIVEIRA, M.C.; LINHARES, J. E. A Implantação de controle interno adequado às exigências da Lei Sarbanes-Oxley em empresas brasileiras – um estudo de caso. **6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. 27 e 28 de julho de 2006. USP-EAC. Pesquisa Contábil e Desenvolvimento Econômico-Social. São Paulo. 2006.

OLIVEIRA SIMÃO, E. S. de.; SIMÃO, R. do R.; PAIVA, S. B.; LIMA, P. G. de O. Controle Interno e Prevenção Contra as Fraudes Contábeis nas Organizações Privadas: Uma Parceria Virtuosa. **IX Convibra Administração – Congresso Virtual Brasileiro de Administração – adm.convibra.com.br**, p.1-12, 2009.

OLIVEIRA, D. de P. R. de. **Planejamento Estratégico: Conceitos Metodologia e Práticas**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial**. Sistema de Informação Contábil. Conforme as Leis nos 11.638/07 e 11.941/09. Portal Atlas. São Paulo: Atlas, 2010.

PAULA, M. G. M. A. **Auditoria interna: embasamento conceitual e suporte tecnológico**. São Paulo: Atlas, 1999.

PEIXE, B. C. S. **Finanças Públicas – Controladoria Governamental**: em busca do atendimento da Lei de Responsabilidade Fiscal. Curitiba: Editora Juruá, 2002.

PELEIAS, I. R.; PENHA, J. C.; SEGRETI, J. B.; PEREIRA, A. C. Percepções do Corpo Diretivo de uma Multinacional Oriental quanto à Implementação dos Requisitos da Lei Sarbanes-Oxley. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, ISSN 0103-734X, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 21, n. 1, p. 15-40, jan/mar 2010.

PERAZZOLI, G. S.; GIASSON, O. R. Controle Interno para Auxílio de Tomada de Decisão Gerencial: Um Estudo de Caso em uma Pequena Empresa. **Revista e-ESTUDANTE - Electronic Accounting and Management**, ISSN - 1984-7378, Universidade Tecnológica Federal do Paraná – Campus, Pato Branco/PR - v. 1, n. 1, p. 1 – 10, 2009.

PEREIRA, A. N. A Importância do Controle Interno para Gestão de Empresas. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 25, p. 1-14, 2004.

PIRES, A. I. M. Impacto da Lei Sarbanes-Oxley no Sistema de Controle Interno das Empresas Cotadas nos EUA. **Mestrado em Contabilidade e Auditoria**, Universidade Aberta/ Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, p.1–214, 2008.

Princípios do Controle Interno - <http://www.contabilidade-financeira.com/2015/03/principios-do-controle-interno.html> – consulta em 11/10/2015, as 15h21.

PRICEWATERHOUSECOOPERS-PWC. The Sarbanes-Oxley Act of 2002: strategies for meeting new internal control reporting challenges: a white paper, 2002.

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD-PCAOB. Auditing Standard N° 2 - an audit of internal control over financial reporting performed in conjunction with an audit of financial statements. Washington, mar. 2004. Disponível em . Acesso em: 24/06/2004

QUEIROZ, E. J. P. de; QUEIROZ, D. B. de. Contabilidade de Custos como instrumento de promoção da eficiência nos serviços públicos municipais. In: Congresso Brasileiro de Custos-CBC, 14, 2007, João Pessoa, **Anais Eletrônicos...** João Pessoa, 2007.

RAMOS, M. *Just how effective is your internal control? The Journal of Corporate Accounting & Finance*. 15, 20-33, 2004.

ROSA FILHO. C. da. Avaliação de Instrumentos de Controle Gerencial: Pesquisa Empírica Aplicada em IES Privadas de Curitiba – Pr. (**Dissertação de Mestrado**)

Dissertação apresentada para a obtenção do grau de Mestre em Ciências Contábeis, pela Universidade Regional de Blumenau. Blumenau, 2005.

RESKE Filho, A; JACQUES, E. A.; MARIAN, P. D. O controle interno como ferramenta para o sucesso empresarial. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, 1(3), p.107-118 mar./mai 2005.

SÁ, A. L. de. **Curso de auditoria**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SANTOS JÚNIOR, Hernani José dos; SANTOS, Vanessa Rocha Fontes. A Aplicabilidade do Controle Interno como uma Ferramenta de Sucesso nas Empresas. **Revista Eletrônica da Faculdade José Augusto Vieira VI**, p. 228 – 240, Março de 2013.

SANTOS, C. da L. dos; SOUZA, R. C de; HILLEN, C. Controle Interno: análise baseada na metodologia coso em uma empresa de campo mourão/pr. **VIII Encontro de Produção Científica e Tecnológico**. 21 a 25 de out/2013, Campo Mourão – PR.

SANTOS, Cerli da Luz dos; SOUZA, Rita Cássia de; HILLEN, Cristina. Controle Interno: Análise Baseada na Metodologia Coso em uma Empresa de Campo Mourão/PR. VIII Encontro de Produção Científica e Tecnológica, **Anais ...**, p.1 – 14, 21 a 25 de outubro de 2013.

SANTOS, J. L.; SCHMIDT, P.; GOMES, J. M. M. **Fundamentos de auditoria contábil**. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, A. C.; ROCHA, A. M.; MELO, A. A. O. Sistema de Gerenciamento e Controle Interno: uma Análise dos Escritórios de Contabilidade de Belo Horizonte/MG e Região Metropolitana a partir da Taxonomia de Kaplan e Cooper Wendel. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 11, p. 125 – 144, 2011.

SILVA, P. G.I K. da. O papel do controle interno na administração pública. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 2, n. 2, p. 1-16, 1º semestre 2002.

SOUZA, M. A. A. da G. Levantamento e Avaliação do Controlo Interno de uma empresa do ramo alimentar. (**Dissertação de mestrado**) Projeto apresentado ao Instituto Politécnico de Tomar para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria e Análise Financeira, pelo Instituto Politécnico de Tomar de Portugal. Portugal, p.10 – 19, 2013.

SOUZA, A. A. de.; LIMA, L. C. de M.; XAVIER, A. G.; CRUZ, N. G. da. Análise do Sistema de Controle Interno de Hospitais: Estudo de Casos Múltiplos no Setor Farmácia. **VII Congresso Nacional de Excelência em Gestão**, ISSN 1984-9354, p.1 -17, 12 e 13 de agosto de 2011.

SCCOTT, C. R. da C.; GODOY, L. P. O Controle Interno como Ferramenta da Gestão para Cooperativas do Rio Grande do Sul: Um Estudo de Caso. **Revista de Gestão e Organizações Cooperativas**, Santa Maria/RS, v. 1, n. 2, p. 73-86, 2º Sem. 2014

WAGNER, S; DITTMAR, L. The unexpected benefits of Sarbanes-Oxley. **Harvard Business Review**. v.84, p.133-140, 2006.

VIANA, C. da R. **Teoria Geral da Contabilidade**. Porto Alegre: Livraria Sulina, 1980.