

ANÁLISE DOS PROCEDIMENTOS DE CONTROLES INTERNOS A PARTIR DA METODOLOGIA COSO: APLICAÇÃO EM UMA INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA

Mauro Lizot

Graduação em Ciências Contábeis. Mestrado em Engenharia de Produção e Sistemas. Doutorando em Engenharia de Produção. Atua com Gestão de Custos em empresa privada. E-mail: mauro.lizot@unochapeco.edu.br

Saionara Sasso

Bacharel em Ciências Contábeis. Email: saionarasasso@unochapeco.edu.br

Silvana Dalmutt Krüger

Graduação em Ciências Contábeis. Mestrado e Doutorado em Contabilidade. Atualmente é professora titular da Universidade Comunitária da Região de Chapecó. E-mail: silvanak@unochapeco.edu.br

Shirley Suellen Thesari

Graduação em Administração. Mestrado em Engenharia de Produção e Sistemas. Doutoranda em Engenharia de Produção. Atualmente é servidora pública na Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Campus Pato Branco. E-mail: shirleythesari@utfpr.edu.br

Flavio Trojan

Graduação em Ciências Econômicas e Tecnologia Eletrônica. Mestrado e Doutorado em Engenharia de Produção. Pós-doutorado na Universidade Federal de Pernambuco - PPGEP (2016) pelo Projeto PROCAD-2013, Atualmente é professor na graduação, dos programas de pós-graduação em Engenharia de Produção (Campus Ponta Grossa) e em Engenharia de Produção e Sistemas (Campus Pato Branco) da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. E-mail: trojan@utfpr.edu.br

RESUMO

O objetivo do estudo foi verificar a eficácia dos procedimentos de controles internos, a partir da metodologia COSO, em uma empresa do ramo industrial. Quanto à metodologia utilizada, a pesquisa é definida como estudo de um caso, com caráter descritivo e abordagem qualitativa. A coleta dos dados ocorreu por meio de um *check list*, no segundo semestre de 2016, aplicado para uma amostra de 21 colaboradores de uma empresa que atua no segmento alimentício, localizada na cidade de São Lourenço do Oeste - SC. Os resultados foram analisados a partir dos elementos que compõem a estrutura COSO, destacando-se quanto ao (i) ambiente de controle: necessidade de intensificar programas de treinamento e melhorar a postura dos gestores; (ii) avaliação de riscos: deve-se aprimorar identificação e prevenção dos riscos; (iii) atividades de controle: determinar as responsabilidades nos processos e segregar as funções; (iv) informação e comunicação: indica-se aumentar o nível de confiabilidade dos dados gerados e estabelecer comunicação entre gestores e todos os colaboradores; e (v) monitoramento: deve-se segregar as funções visando evitar conflitos de interesses. De forma geral, a metodologia COSO demonstra-se importante na identificação de falhas existentes nos procedimentos de controles internos, na evidência de melhorias e no aperfeiçoamento dos processos.

Palavras-chave: Metodologia COSO. Procedimentos de Controles Internos. Gestão de Riscos.

ABSTRACT

The objective of the study was to verify the effectiveness of internal control procedures, based on the COSO methodology, in an industrial company. Regarding the methodology used, the research is defined as a case study, with descriptive character and qualitative approach. Data collection was done through a check list, in the second half of 2016, applied to a sample of 21 employees of a company that operates in the food segment, located in the city of São Lourenço do Oeste - SC. The results were analyzed from the elements that make up the COSO structure, highlighting the (i) control environment: the need to intensify training programs and improve managers' posture; (ii) risk assessment: risk identification and prevention should be improved; (iii) control activities: determining responsibilities in the processes and segregating functions; (iv) information and communication: it is suggested to increase the level of reliability of the data generated and to establish communication between managers and all collaborators; and (v) monitoring: segregate functions to avoid conflicts of interest. In general, the COSO methodology proves to be important in the identification of existing flaws in internal control procedures, in the disclosure of improvements and in the improvement of processes.

Keywords: COSO Methodology. Internal Control Procedures. Risk Management.

1 INTRODUÇÃO

A busca por melhorias e a concorrência no mercado faz com que as empresas estejam em constante evolução. Diante deste cenário, é essencial ter informações confiáveis, extraídas a partir de controles internos adequados, os quais auxiliam em todo o processo de gestão. Nesse aspecto, cabe a cada entidade buscar modelos de controles que atendam às suas especificidades, baseados em informações internas e externas, identificando os riscos e medidas para eliminá-los (HILLEN; PRATES, 2014).

Levando em consideração a elaboração e continuidade dos sistemas de controles internos, é necessário que as organizações deem maior ênfase em investimentos para aperfeiçoamento deles, e assim, conseqüentemente, obtenham destaque nos planejamentos e também sirvam como auxílio para execução das atividades operacionais (JACQUES; RESKE FILHO, 2007). Em uma visão mais ampla verifica-se que grande parte das empresas adotam sistemas de controle interno para contribuir com o alcance dos objetivos propostos e também para evitar armadilhas no decorrer de sua trajetória, assegurando maior nível de segurança em suas decisões e estendendo as perspectivas de negócios (JACQUES; RESKE FILHO, 2007).

Os controles internos são estabelecidos por três elementos: as políticas, os procedimentos e as práticas constituídas pela própria administração da entidade, com o intuito de contribuir na verificação e gerenciamento de riscos relativos às atividades desenvolvidas. Levando em consideração as operações e os riscos do negócio, é possível oferecer uma garantia razoável para a administração, sendo adaptados conforme a cultura organizacional e os modelos particulares ou necessidades dos gestores (FARIAS; DE LUCA; MACHADO, 2010).

O modelo COSO é elaborado com políticas e normas que norteiam os controles das organizações, com o objetivo de alcançar as metas estabelecidas no planejamento, concedendo o gerenciamento dos riscos e observando os controles internos (HILLEN; PRATES, 2014). A metodologia COSO possui a função de

identificar os principais objetivos das organizações, e, a partir disso, define como será a estrutura do controle interno e seus elementos. Desse modo, os sistemas de controles internos podem ser analisados e tomados como base para auxiliar a administração, auditoria, investidores e demais interessados (FARIAS; DE LUCA; MACHADO, 2010).

O modelo idealizado pela COSO tornou-se referência, pois uniformizou as definições relativas aos controles internos, determinou os objetivos e além disso, traçou responsabilidades para a administração, delimitou padrões para implementar e validar os procedimentos de controles internos, criando, assim, um método possível de avaliar e monitorar os controles e os riscos internos. Seu enfoque predominante é auxiliar na gestão de risco, visto que as empresas estão em busca constante pela progressão dos negócios (HILLEN; PRATES, 2014).

Estudos anteriores, como os de Zanette *et al.* (2009), Dantas *et al.* (2010), Farias, De Luca e Machado (2010), Zonatto e Beuren (2010), Silva e Santos (2013), Hillen e Prates (2014), Silva, Gomes e Araújo (2014), evidenciam a importância dos controles internos na geração de informações e no planejamento das ações em busca dos objetivos institucionais, bem como destacam a aplicação da metodologia COSO como instrumento de apoio à gestão de riscos e ao processo de tomada de decisão.

Neste sentido, surge o seguinte problema de pesquisa: Qual a eficácia dos procedimentos de controles internos de uma empresa do ramo industrial a partir da metodologia COSO? Com o objetivo de verificar a eficácia dos procedimentos de controles internos, a partir da metodologia COSO, em uma empresa do ramo industrial.

Justifica-se a relevância do estudo com o intuito de analisar como a metodologia COSO poderá contribuir para identificar e avaliar a eficácia dos procedimentos e estruturas utilizadas para elaboração dos controles internos de uma empresa do ramo industrial, localizada no município de São Lourenço do Oeste - Santa Catarina, considerando que os procedimentos de controles internos são importantes para minimizar riscos e assegurar os objetivos empresariais.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 A IMPORTÂNCIA DOS PROCEDIMENTOS DE CONTROLES INTERNOS

Devido às mudanças ocorridas com a globalização e também devido à chamada era da informação, desencadeou maior concorrência entre as empresas, o que exige sistemas eficientes para controle interno, visto que pode haver fraudes, independentemente do tamanho da entidade. O controle não irá eliminar totalmente tais riscos, mas é uma maneira de identificar os processos que estão sujeitos à sua ocorrência e minimizá-los (COUTINHO, 2013).

Coutinho (2013) ainda ressalta que este tipo de sistema não serve como garantia de que não ocorram ações fraudulentas, mas facilita no processo de identificação das mesmas. Além disso, quando a empresa não possui uma estrutura adequada estará vulnerável a riscos. Já aqueles que optarem por um sistema apropriado, há grande probabilidade de obter vantagens competitivas, levando em consideração a importância deste controle.

Todas as empresas, independentemente do seu porte ou enquadramento jurídico, necessitam de controles internos, podendo ser simples ou mais complexos, mas encontrados em todos os departamentos da empresa, desde o operacional até o administrativo ou gerencial. Quando os controles internos são realizados adequadamente, tornam-se instrumentos de apoio, fornecendo informações úteis para as instituições atingirem os resultados esperados (HILLEN; PRATES, 2014).

Os controles podem ser classificados em contábeis e administrativos. Os controles contábeis contemplam o plano organizacional, os métodos, procedimentos, registros relacionados à proteção patrimonial e a autenticidade das operações; já os controles administrativos visam à eficiência das atividades de acordo com a política de negócios da empresa e os registros financeiros, incluem o planejamento organizacional, além de atos que fazem parte do processo decisório, com o objetivo de alcançar o consentimento das ações tomadas pela administração (SILVA; GOMES; ARAUJO, 2014).

Para Hillen e Prates (2014), a função delimitada para o controle interno é de proteger os ativos da instituição e salvaguardar seu patrimônio, visto que possui a finalidade de prevenir possíveis erros e também alguns procedimentos considerados ilegais. Para que se obtenha êxito, os controles internos devem ser especificados para todos os colaboradores, para que estes compreendam e atuem em suas funções com responsabilidade e colocando em prática os controles e culturas organizacionais que foram determinados pela empresa. Ainda é necessário que sejam feitas avaliações para testar a funcionalidade, verificando se há continuidade da eficiência destes controles e se estão adaptados à realidade da empresa.

Os procedimentos de controle interno independentemente de serem formais ou não, são essenciais para assegurar que as operações de uma instituição ocorram conforme o planejado, e deste modo, contribuam para melhorias contínuas, no alcance das estratégias e para atender as necessidades dos clientes (SILVA; GOMES; ARAUJO, 2014).

2.2 METODOLOGIA COSO

Em 1985, foi criada nos EUA uma comissão nacional sobre fraudes em relatórios financeiros, que visava estudar os fatores que levavam as empresas a emitirem relatórios fraudulentos. Anos depois, essa comissão se transformou em um Comitê, que passou a ser chamado de *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* (HILLEN; PRATES, 2014). De acordo com Dal Magro *et al.* (2015), o comitê é um órgão responsável por fornecer informações relevantes referentes a avaliação e aperfeiçoamento em controles internos, os quais servem para reduzir os riscos existentes no ambiente de negócio.

O COSO é uma entidade que não possui fins lucrativos e é destinado a aperfeiçoar os relatórios financeiros, levando em consideração princípios éticos, efetividade em controles internos e governança corporativa (FERNANDES; WRUBEL; DALLABONA, 2015).

Em 1992, o COSO publicou um modelo denominado *Internal Control – Integrated Framework*, o qual agregou um conceito sobre controle interno, afirmando-o como um processo estabelecido pela administração, gerência ou diretoria, para assegurar que sejam atingidos três objetivos: eficácia e eficiência nas operações; confiabilidade em relatórios financeiros; e conformidade com as leis e

normativos vigentes, com o propósito de aperfeiçoar a estrutura dos controles internos (PINHO; BEZZERA, 2015).

Para Silva, Gomes e Araújo (2014), o COSO serve para avaliar procedimentos de controles internos, e essa metodologia é referência na estruturação de controles e gestão de riscos. Os controles internos são estudados e analisados por cinco componentes: ambiente de controle; avaliação de risco; atividades de controle; informação e comunicação; e o monitoramento. Esses componentes podem ser considerados como princípios fundamentais para auxiliar no planejamento, avaliação e atualização de controles internos. Com a finalidade de compreender a estrutura de um controle interno, Monteiro (2015) afirma que a metodologia COSO expõem cinco componentes que fazem parte da primeira dimensão.

Diante do exposto, a metodologia COSO apresenta-se como uma ferramenta essencial para que os controles internos tenham uma estrutura sólida, de modo que apresentem resultados positivos para a entidade, auxiliando para atingir as metas alçadas no planejamento (PELEIAS *et al.*, 2013).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção abordam-se os procedimentos metodológicos do estudo. Quanto às características metodológicas e a tipologia, a pesquisa pode ser classificada: quanto aos objetivos; aos procedimentos; e à abordagem do problema (RAUPP; BEUREN, 2012).

Quanto aos objetivos, a presente pesquisa teve caráter descritivo. Segundo Raupp e Beuren (2012), a pesquisa descritiva possui objetivo de delinear as características relacionadas ao fenômeno entre as variáveis, e para que possa descrever, é necessário identificar, relatar e comparar as informações obtidas, tendo em vista que o pesquisador não deve interferir no conteúdo para que os fenômenos estudados não sejam manipulados e, dessa forma, assegurar validade científica. Para Mezzaroba e Monteiro (2009), a pesquisa descritiva não propõe soluções, apenas descreve as informações obtidas através do pesquisador, com objetivo de fornecer uma análise rigorosa referente ao objeto estudado.

Nestes aspectos a pesquisa observou e descreveu, a partir do modelo COSO, a eficácia dos procedimentos de controles internos, considerando os elementos que compõem a estrutura interna e os controles existentes, bem como a importância da aplicação desta metodologia para a empresa estudada.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa foi caracterizada como estudo de um caso, isto é, houve análise intensiva de um caso particular, para que fosse possível avaliar e propor ações que configurem novas intervenções (DMITRUK, 2012). De acordo com Gil (2010), o estudo de um caso é profundo e exaustivo, podendo ser extraído um conhecimento amplo e detalhado sobre determinado objeto. Além disso, possui diferentes propósitos, tais como, explorar um caso onde algumas definições não estão claramente expostas, manter a essencialidade do objeto estudado, descrever a situação que se encontra o objeto, desenvolver hipóteses e explicar as variáveis quando os fenômenos se apresentarem em complexidade.

O estudo de um caso foi realizado em uma empresa do ramo industrial que atua no segmento alimentício, localizada na cidade de São Lourenço do Oeste – SC, a qual conta com 560 funcionários diretos. Os questionários foram direcionados para

um total de 33 colaboradores, e a amostra coletada para a pesquisa foi de 21 colaboradores, que representam sete setores distintos da empresa estudada, sendo eles: manutenção, produção, financeiro, comercial, logística, faturamento, recursos humanos, processos industriais e qualidade. O instrumento empregado para a coleta de dados foi um *check list*, adaptado a partir do modelo COSO e de pesquisas realizadas por Elias (2010) e de Pértile *et al.* (2013).

O questionário foi encaminhado no e-mail de uma pessoa responsável pela empresa e esta distribuiu o questionário para gerentes e supervisores dos setores distintos. As respostas foram devolvidas via e-mail no segundo semestre de 2016.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa foi de cunho qualitativo. A pesquisa qualitativa busca descrever a complexidade do problema, analisar variáveis, compreender e classificar os processos sociais; neste tipo de pesquisa, as análises do estudo são mais profundas e visa destacar informações que geralmente não podem ser observadas com um estudo quantitativo (RAUPP; BEUREN, 2012).

As perguntas foram analisadas de acordo com as respostas coletadas a partir da amostra, as quais referem-se ao ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e ao monitoramento. Para análise dos dados coletados foram utilizados Tabelas e Quadro, elaborados de forma que evidenciassem as principais respostas e seu respectivo percentual.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção apresenta-se a identificação da amostra e a análise da metodologia COSO aplicada ao estudo de um caso em empresa do ramo industrial que atua no segmento alimentício.

4.1 IDENTIFICAÇÃO DA AMOSTRA

A Tabela 1 demonstra que 66,7% dos respondentes são pessoas do gênero masculino e 33,3% do gênero feminino. Na evidenciação da idade identificou-se que 61,90% dos entrevistados possui entre 21 a 40 anos. Em relação ao nível de escolaridade dos entrevistados, observou-se que 47,6% já realizaram especialização, outros 23,8% possuem ensino superior completo e 19% concluíram o ensino médio. Quanto ao tempo de empresa, verificou-se que 42,8% dos colaboradores estão entre 1 a 5 anos ou mais de 10 anos na empresa, isto é, ambos representam o percentual de 42,8%.

Tabela 1 – Identificação dos respondentes

Gênero	Frequência absoluta	Frequência Relativa %
Masculino	14	66,7
Feminino	7	33,3
Total	21	100 %
Idade	Frequência absoluta	Frequência Relativa %
De 21 a 40 anos	13	61,9
De 41 a 50 anos	5	23,8
Mais de 50 anos	3	14,3
Total	21	100 %
Escolaridade	Frequência absoluta	Frequência relativa %
Médio – Completo	4	19,0
Superior – Incompleto	2	9,5
Superior – Completo	5	23,8
Especialização	10	47,6
Total	21	100 %
Tempo de empresa	Frequência absoluta	Frequência Relativa %
Menos de 1 ano	1	4,76
De 1 a 5 anos	9	42,8
De 6 a 10 anos	2	9,5
Mais de 10 anos	9	42,8
Total	21	100 %

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 2, observa-se que 28,6% são formados em Administração, os demais possuem cursos distintos, tais como, técnico em alimentos com 9,52% e os outros cursos com um profissional para cada área dos respondentes.

Tabela 2 – Formação acadêmica

Alternativas	Frequência absoluta	Frequência Relativa %
Tecnólogo em gestão industrial	1	4,76
Química	1	4,76
Administração	6	28,6
Engenharia de produção	1	4,76
Técnico em alimentos	2	9,52
Economia	1	4,76
Engenharia Elétrica	1	4,76
Processos gerenciais	1	4,76
Não responderam	7	33,3
Total	21	100 %

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 3 destaca a área de atuação e as funções que cada respondente é responsável ou atua.

Tabela 3 – Área de atuação

Setor de atuação	Frequência absoluta	Frequência Relativa %
Manutenção	4	19,0
Produção	7	33,3
Faturamento	1	4,76
Recursos Humanos	2	9,52
Processos industriais	1	4,76
Logística	1	4,76
Qualidade	2	9,52
Comercial	1	4,76
Financeiro	2	9,52
Total	21	100 %
Cargo e Função	Frequência absoluta	Frequência Relativa %
Gerente	4	19,04
Supervisor	11	52,4
Analista de processos industriais	1	4,76
Analista de contas a pagar	2	9,52
Analista em automação industrial	1	4,76
Analista de planejamento e manutenção	2	9,52
Total	21	100 %

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se, na Tabela 3, que os respondentes atuam em setores distintos, dos quais 33,3% operam na área de produção e 19% no setor de manutenção, correspondendo a 52,3% dos entrevistados. Destaca-se que há uma amostra representativa de setores distintos, visando agregar as percepções das diferentes áreas na gestão do negócio. Quanto ao cargo ou função foi possível verificar que 52,4% dos respondentes são supervisores e 19,04% são gerentes, os demais atuam em funções de analistas.

4.2 ANÁLISE DA METODOLOGIA COSO

Na Tabela 4 apresentam-se os questionamentos e a análise acerca dos procedimentos de controle interno. A importância do assunto é classificada de 1 a 5, sendo que 1 indica que o conteúdo é totalmente inválido; 2 é parcialmente inválido; 3 significa neutro; 4 significa parcialmente válido e 5 é totalmente válido.

Tabela 4 - Ambiente de controle

QUESTÕES	Resposta		Importância do assunto				
	SIM	NÃO	1	2	3	4	5
Existe um código de conduta e ética interno?	17	4	-	-	2	4	12
O comportamento dos gestores e colaboradores é compatível com as regras?	20	1	-	-	3	11	6
Existem programas de treinamento e conscientização?	19	2	-	1	3	3	14
A empresa tem formalizado seus cargos de acordo com os limites de funções e competência para exercê-la?	20	1	-	-	-	5	16
Mantém-se comunicação referente à importância do controle interno?	20	1	-	1	1	9	8
Existem canais de comunicação abertos entre os colaboradores e direção?	21	-	-	-	3	3	15
Os gestores em suas ações demonstram um modelo a ser seguido, levando em consideração ética e integridade?	21	-	-	1	5	6	9
De maneira geral, qual atribuição pode se dar no quesito ambiente de controle da empresa?			-	-	4	14	3

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 4 as questões referentes ao ambiente interno, envolvendo aspectos éticos, de conduta, políticas organizacionais, posicionamentos da administração e também sobre a cultura organizacional da empresa.

Em relação ao código de ética e conduta, 4 respondentes afirmaram que ele não existe, embora 17 tenham confirmado sua existência. Essa divergência indica a necessidade da empresa divulgar a todos os níveis o seu código de ética interno. Ainda, observa-se que acerca da importância do assunto, nem todos os respondentes indicaram sua percepção, 3 colaboradores não responderam, justificando a somatória nas questões de importância que divergem do total.

No que se refere aos programas de treinamentos, 19 respondentes indicaram que existem, porém 2 afirmaram resposta contrária. Esse resultado indica que os programas devem ser generalizados, ou seja, todos os colaboradores devem participar, e ainda 14 respondentes indicaram ser importante para a empresa a realização desses treinamentos, que intensificam as habilidades e competências dos trabalhadores. Nesse contexto, Farias, De Luca e Machado (2010) corroboram com a evidência de que os colaboradores devem ser treinados para o exercício de suas funções, destacando a importância da organização observar a necessidade interna das equipes.

Quanto ao canal de comunicação entre colaboradores e direção, todos os respondentes demonstraram estar de acordo, afirmando a existência efetiva da comunicação interna e da sua importância para a empresa.

Percebeu-se uma valorização referente às ações dos gestores, onde todos os respondentes afirmaram que eles apresentam um modelo a ser seguido, levando em consideração princípios relevantes como ética e integridade. Embora 6 respondentes não tenham avaliado de forma satisfatória esse questionamento, as repostas indicam a necessidade da melhoria do modelo e da postura dos gestores, visando contemplar princípios relevantes de ética e integridade, servindo de exemplo às equipes. De maneira geral, a Tabela 4 indica que o ambiente de controle da empresa é favorável, porém a empresa pode melhorar em alguns aspectos, tais como divulgação do código de ética interno, intensificar programas de treinamentos e melhorar a postura dos gestores, demonstrando um modelo a ser seguido. Nesse Tabela, alguns colaboradores não responderam quanto à importância do assunto.

Na Tabela 5, apresenta-se os questionamentos sobre a definição dos objetivos organizacionais.

Tabela 5 - Objetivos operacionais

QUESTÕES	Resposta		Importância do assunto				
	SIM	NÃO	1	2	3	4	5
A empresa informa a todos os colaboradores referente aos objetivos e metas?	20	1	-	-	-	2	19
Existe planejamento na empresa?	21	-	-	-	1	2	18
Os objetivos fixados estão alinhados com a missão e possíveis riscos da empresa?	21	-	-	-	1	7	13
A empresa monitora se os colaboradores estão de acordo e com foco nos objetivos traçados?	20	1	-	1	3	8	9
Os colaboradores apresentam entusiasmo para alcançar estes objetivos?	19	2	-	2	3	7	8
De maneira geral, qual atribuição pode se dar no quesito objetivos da empresa?			-	-	1	7	13

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se, na Tabela 5, as questões relacionadas aos objetivos traçados pela empresa e pelos gestores, visando identificar a percepção dos colaboradores. Neste questionamento, houve apenas um respondente que não evidenciou a importância do assunto em uma questão.

Quanto ao repasse de informação sobre os objetivos e metas da empresa ao colaborador, 20 respondentes estão de acordo e a maioria indica sua importância. Referente ao planejamento, todos os respondentes afirmaram a sua existência e ainda 20 deles indicaram reconhecer sua importância. Observou-se que 19 respondentes afirmaram ter entusiasmo para alcançar os objetivos, e esse é um resultado adequado, pois a maioria está de acordo e tem pretensão de alcançar o que lhes foi designado, porém, dois respondentes discordam e 5 avaliaram a questão como neutro, com tendência negativa.

Em sequência, a Tabela 6 remete aos questionamentos referentes às percepções sobre a avaliação de riscos.

Tabela 6 - Avaliação de risco

QUESTÕES	Resposta		Importância do assunto				
	SIM	NÃO	1	2	3	4	5
Geralmente são identificados os riscos de negócios?	19	1	1	-	-	3	16
Os sistemas, controles ou mecanismos que a empresa possui são suficientes para identificar esses riscos?	14	6	-	-	3	6	10
Há administração destes riscos pela empresa?	20	-	-	1	-	5	14
Há canais de comunicação estabelecidos entre os colaboradores?	19	1	-	1	-	3	16
São analisadas as ocorrências no descumprimento de políticas e procedimentos da empresa?	19	1	-	-	5	5	10
Existem medidas tomadas pela entidade para alinhar e resolver os riscos encontrados?	18	-	-	-	2	8	10
Em resposta aos riscos, é possível afirmar que a empresa está bem resguardada?	17	3	-	-	1	4	15
De maneira geral, qual atribuição pode se dar no quesito avaliação de risco da empresa?			-	1	1	8	10

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 6 está voltado para analisar se a empresa identifica os fatores que podem gerar riscos e que poderão prejudicar o desempenho e o alcance dos objetivos da empresa.

Em relação aos sistemas, controles e mecanismos existentes na empresa, 6 respondentes afirmaram que eles não são suficientes na identificação dos riscos, destacando a necessidade de maior acompanhamento e melhorias em relação aos controles e aos sistemas. Nesse aspecto, tal indicação reflete uma fragilidade da empresa, especialmente porque são notórios aos respondentes, por isso a empresa precisará identificar e minimizar os riscos. Do mesmo modo, Zonatto e Beuren (2010) confirmam este estudo evidenciando que deve ter uma sequência de eventos onde os gestores irão verificar os possíveis riscos para a empresa, avaliar os tipos de controles para geri-los e se estes estão ativos.

Ainda em relação a resposta aos riscos, 17 colaboradores afirmaram que a empresa está resguardada, porém 3 tiveram respostas contrárias, indicando que a empresa deve ter mecanismos para prevenir os riscos, alinhá-los com um grau de tolerância e evitar prejuízos financeiros.

Quanto aos canais de comunicação entre os colaboradores, 19 respondentes apresentaram-se como satisfeitos, e ainda indicaram sua importância. Esse resultado demonstrou que existe um canal de comunicação acessível para os colaboradores e, dessa maneira, permite-lhes acesso às informações e a referir sugestões.

Na Tabela 7 apresentam-se as questões relacionadas com atividades de controle.

Tabela 7 - Atividades de controle

QUESTÕES	Resposta		Importância do assunto				
	SIM	NÃO	1	2	3	4	5
Os fatos ocorridos na empresa passam por instrumentos de controle?	21	-	-	-	1	7	13
As políticas de controle estabelecem normas de órgãos que são especialistas no assunto?	21	-	-	1	3	5	12
Os controles da empresa são constantemente aprimorados conforme as necessidades?	20	1	-	-	1	9	11
Existe revisão nos indicadores de desempenho?	21	-	-	-	1	3	17
Os colaboradores recebem informações constantes referentes às mudanças e aprimoramentos nos controles?	20	1	-	1	-	7	13
É possível afirmar que, para os colaboradores, está clara a sua responsabilidade no processo da empresa?	19	2	1	1	-	6	13
Existe um mapeamento dos controles que determinam as responsabilidades e segregação de funções?	18	3	-	1	4	4	12
De maneira geral, qual atribuição pode se dar no quesito atividade de controle da empresa?			-	1	-	12	7

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 7 as questões referentes às atividades que são desenvolvidas para gerir os riscos, além de verificar se há aprimoramento constante nesses controles pela entidade, conforme a metodologia COSO. Nesta Tabela, apenas um respondente não evidenciou a importância do assunto na questão geral.

De acordo com as questões, pode-se destacar que os fatos ocorridos dentro da empresa passam por instrumentos de controle, sendo que todos os colaboradores apresentaram resposta afirmativa e ainda 20 deles classificaram positivamente.

Todos os colaboradores afirmaram que há revisão nos indicadores de desempenho da empresa, sendo que 17 indicaram sua importância. Além disso, o estudo de Dantas et al. (2010), contribuiu salientando que a administração deve realizar indicadores de desempenho com o objetivo de verificar se as metas estão sendo concretizadas conforme o previsto, se os objetivos fixados precisam de avaliações ou ações corretivas.

Ademais, 3 respondentes afirmaram que inexistem mapeamento dos controles que definem as responsabilidades e a segregação de funções, porém a classificação de importância foi diversificada, isto é, 1 parcialmente inválida, 4 neutras, 4 parcialmente válidas e 12 totalmente válidas. Complementando essa questão, em outra que é semelhante, 2 respondentes afirmaram que não está clara sua responsabilidade dentro do processo da empresa. Nesse sentido, a empresa deve promover a conscientização dos colaboradores, para que a função respectiva de cada um seja totalmente definida.

Tabela 8 - Informação e comunicação

QUESTÕES	Resposta		Importância do assunto				
	SIM	NÃO	1	2	3	4	5
Há utilização de informações relevantes e que auxiliam no processo decisório?	21	-	-	-	1	9	11
A confiabilidade das informações são comparadas com a importância da mesma?	18	3	-	1	2	8	10
Os dados e as informações geradas pelo sistema são confiáveis?	15	6	-	3	2	5	11
Pode-se afirmar que as informações são repassadas com pontualidade?	16	5	-	2	3	6	10
Existe comunicação dessas informações aos usuários interessados?	19	2	-	-	3	7	11
Existe comunicação entre todos os setores, principalmente com a gerência?	21	-	-	1	-	6	14
É possível afirmar que os colaboradores sentem-se à vontade para expressarem suas opiniões?	14	7	1	1	3	6	10
Existe relação de comunicação entre as informações relevantes e a disposição de ouvir, que engloba os colaboradores e a estrutura da empresa?	20	1	-	-	7	5	9
De maneira geral, qual atribuição pode se dar no quesito informação e comunicação da empresa?			-	1	1	9	10

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 8, observa-se os questionamentos realizados e a avaliação dos respondentes acerca do contexto da informação e comunicação no ambiente organizacional da empresa estudada. A Tabela 8 contempla as questões sobre o fluxo de informação e comunicação dentro da empresa, conforme a percepção dos respondentes da pesquisa. Em relação à utilização de informação relevante e que auxilia no processo decisório, 20 respondentes reconhecem sua importância.

Quanto à confiabilidade dos dados gerados pelo sistema, 15 responderam sim e 6 responderam não, e isso demonstra falha na geração e utilização dos dados. Ainda em relação à utilização dos dados em momentos oportunos, 16 indicam sua importância. Tais respostas nessa avaliação evidenciam a necessidade de melhoria e acompanhamento dos gestores.

Na sequência, observa-se na Tabela 9 as questões referentes ao monitoramento realizado pela empresa.

Tabela 9 - Monitoramento

QUESTÕES	Resposta		Importância do assunto				
	SIM	NÃO	1	2	3	4	5
Existe monitoramento da gestão de riscos?	19	1	-	-	2	4	14
A empresa realiza procedimentos de monitoramento de atividades diárias?	20	1	-	-	2	5	14
A empresa realiza auditorias internas ou externas para assegurar a confiabilidade nas operações?	19	2	-	1	1	5	14
Existem treinamentos e orientações internos para aperfeiçoar as atividades?	21	-	-	-	2	3	16
A empresa tem se qualificado visando um melhoramento no nível de confiabilidade das operações?	21	-	-	-	1	4	16
Existe monitoramento ou supervisão constante dos processos operacionais, atividades e serviços da empresa?	19	2	-	-	2	4	15
Existe monitoramento da segregação de funções de modo que se evite a existência de conflitos de interesses e outros fatores que prejudiquem o desempenho funcional?	16	5	-	1	2	4	14
De maneira geral, qual atribuição pode se dar no quesito monitoramento da empresa?			-	-	2	7	12

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 9 constam as questões relacionadas ao acompanhamento dos processos e o desempenho dos controles internos, visando a melhoria contínua. No tocante à existência de monitoramento na gestão de riscos, 19 afirmaram a existência, apenas 1 teve resposta contrária e 1 respondente se absteve.

Os resultados se assemelham ao estudo de Hillen e Prates (2014), considerando que deverá haver segregação da função com objetivo de controle das atividades para prevenir desvios e fraudes.

Na Tabela 10 demonstra-se os questionamentos e a avaliação acerca da eficácia dos controles internos na percepção dos respondentes, conforme critérios da Metodologia COSO.

Tabela 10 - Eficácia dos controles internos

QUESTÕES	Resposta		Importância do assunto				
	SIM	NÃO	1	2	3	4	5
Pode-se afirmar que os controles internos são importantes para o desenvolvimento da empresa?	21	-	-	-	1	3	17
Os controles internos são eficazes?	17	4	-	-	1	9	11
Os controles auxiliam para o alcance dos objetivos e metas traçadas pela empresa?	20	1	-	-	1	2	18
Os controles desenvolvidos na empresa auxiliam para as tomadas de decisões?	20	1	-	-	1	4	16
De maneira geral, qual atribuição pode se dar no quesito eficácia dos controles da empresa?			-	-	1	5	15

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 10 evidencia as questões gerais de avaliação da eficácia dos controles internos e a opinião dos colaboradores referente ao uso das informações extraídas deles, a fim de averiguar se elas contribuem para a tomada de decisões e alcance dos objetivos.

Relativamente à eficácia desses controles, 17 afirmaram serem eficazes, porém 4 tiveram resposta contrária, sendo que, de modo geral, os controles aparentam serem eficazes, mas deve-se ter cautela, pois obtiveram-se algumas respostas divergentes em relação aos Tabelas anteriores, como na avaliação de riscos, onde houve a indicação de necessidade de identificar e prevenir os riscos e também quanto à informação e comunicação, que indicou a necessidade de melhorar o nível de confiabilidade na geração de dados.

Em relação aos controles que são desenvolvidos, 20 respondentes afirmaram que eles auxiliaram no processo das tomadas de decisões. Em análise dessa questão, pode-se citar que deve haver melhorias a serem implementadas, pois os controles devem ser utilizados quando realmente são eficazes e permitem extrair informações precisas e confiáveis.

Por fim, no Quadro 1 demonstra-se a análise geral dos componentes que fazem parte da estrutura de controle interno definida pelo COSO.

Quadro 1 - Análise geral dos componentes de estrutura de controle interno COSO

COMPONENTES	FINALIDADE
Ambiente de controle	Melhorar quanto à divulgação do código de ética e conduta interno; intensificar programas de treinamentos; e melhorar a postura dos gestores, de modo que sirva como exemplo a ser seguido.
Avaliação de risco	Aperfeiçoar controles de identificação e prevenção dos riscos.
Atividades de controle	Mapear controles para determinar aos colaboradores a responsabilidade nos processos e segregação de funções.
Informação e comunicação	Elevar a confiabilidade dos dados gerados; e aprimorar a comunicação entre os colaboradores e diretores.
Monitoramento	Estabelecer segregação de funções.

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da Metodologia COSO foi possível destacar fragilidades que a empresa precisa melhorar. Observando os 5 critérios, verifica-se que é necessário realizar ajustes principalmente quanto à segregação de funções, aprimoramento dos controles em relação aos riscos, confiabilidade de dados gerados e comunicação entre os setores dos colaboradores com a gerência.

5 CONCLUSÕES

Esta pesquisa caracterizou-se como estudo de um caso, realizado em uma empresa do ramo industrial que atua no segmento alimentício, contando com uma amostra de 21 colaboradores e tendo como instrumento de coleta de dados o *check list*. As respostas foram analisadas conforme a metodologia COSO, levando em consideração os elementos que compõem sua estrutura, tais como, ambiente de controle, objetivos operacionais, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, monitoramento e ainda referentes à eficácia dos controles internos.

O estudo demonstra que em relação ao ambiente de controle foi possível verificar que, segundo a metodologia COSO, a empresa precisa promover a divulgação do seu código de conduta interna a todos os setores. Ainda, deve-se intensificar a realização de programas e treinamentos para o exercício das funções, visando estimular as habilidades e competências dos colaboradores. Além desses pontos, é necessário que os gestores melhorem sua postura profissional, visto que eles representam um exemplo a ser seguido.

Em atividades de controles, observou-se que os fatos ocorridos passam por instrumentos de controle e, além disso, é realizada revisão nos indicadores de desempenho. Deste modo, nesse quesito a empresa apenas deve manter e aperfeiçoar essas condições. Porém, em relação à segregação de função deve haver melhorias, visto que para os colaboradores não estão evidentes suas responsabilidades nos processos dentro da empresa.

Levando-se em conta as informações, o estudo identificou que existem falhas na confiabilidade dos dados gerados e também no repasse dessas informações no momento oportuno. Os respondentes afirmaram que utilizam as informações para o processo decisório, o que merece atenção, pois as informações são geradas através dos dados, às quais, no item mencionado anteriormente, mostraram-se não ser confiáveis. Desse modo, será necessário rever a natureza dos dados para que se tornem confiáveis e, assim, possam ser utilizados para apontar soluções válidas e promover uma gestão eficiente.

Quanto à comunicação entre os diversos setores e com a gerência, os colaboradores afirmaram não se sentirem à vontade para expressar suas opiniões, o que significa fragilidade nessa atitude, onde se pode melhorar através da disponibilidade de um diálogo aberto, possibilitando o *feedback* entre as partes, de modo que o colaborador compreenda que não haverá represálias por ter opinião adversa. Em uma equipe este fator é frequente, pois cada indivíduo possui uma maneira de pensar e essa diversidade nas relações humanas são completamente comuns. A comunicação é essencial para o desempenho das funções, para que o conjunto esteja alinhado e trabalhando de forma unida.

Em monitoramento, verificaram-se novamente algumas falhas, já identificadas em atividades de controle, como a não segregação de função. Portanto, visto a incidência e repetição, é um quesito que deve ser observado e solucionado pela empresa, pois pode causar conflitos e redução do desempenho funcional. Como benefício, a segregação previne erros e fraudes. Além disso, outro item já identificado em informação e comunicação é referente à confiabilidade das operações, na qual foi informado anteriormente que os dados não são considerados confiáveis. Contudo, neste elemento, os respondentes afirmaram que a empresa está buscando qualificações para que haja maior nível de confiabilidade, isto é, está procurando solucionar esta lacuna.

Em eficiência dos controles internos, verificou-se que os colaboradores estão cientes da importância deles para o desenvolvimento da empresa. Afirmaram que os controles auxiliam para o alcance dos objetivos, ou seja, eles contribuem para que as atividades sejam desenvolvidas de acordo com os objetivos e metas traçadas. Além disso, os respondentes confirmaram que os controles auxiliam nas tomadas de decisões, e deste modo, é um item que vale ressaltar, pois foi indicado nos Tabelas anteriores que os dados gerados não possuem confiabilidade adequada.

REFERÊNCIAS

COUTINHO, Jeane de Souza. A importância do controle interno da prevenção de fraudes. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 3, n. 1, p. 55-58, 2013.

DAL MAGRO, Cristian Bau; BRIGHENTI, Josiane; SOUZA, Taciana Rodrigues de; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin; REITER, Douglas Araújo. Gestão dos riscos financeiros na área de crédito: um estudo em uma cooperativa de crédito localizada no Oeste de Santa Catarina. **Desenvolve Revista de Gestão do Unilasalle**, v. 4, n. 1, p. 125-148, 2015.

DANTAS, José Alves, RODRIGUES, Fernanda Fernandes, MARCELINO, Gileno Fernandes, LUSTOSA, Paulo Roberto Barbosa. Custo-benefício do controle: proposta de um método para avaliação com base no COSO. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 13, n. 2, p. 3-19, 2010.

DMITRUK, Hilda Beatriz. **Cadernos metodológicos**: diretrizes do trabalho científico. Chapecó: Argos, 2012.

ELIAS, Zanoni dos Santos. **Controles internos em indústria plástica**: estudo sobre controles internos com base na metodologia COSO. 2010. 118 f. Dissertação (Pós Graduação em Contabilidade) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

FARIAS, Rômulo Paiva; DE LUCA, Márcia Martins Mendes; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 3, p. 55-71, 2010.

FERNANDES, Francisco Carlos; WRUBEL, Franciele; DALLABONA, Lara Fabiana. Gerenciamento de riscos na cadeia de suprimentos de micro e pequenas empresas têxteis: discussão exploratória sobre oportunidades de pesquisa. **REGPE-Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas**, v. 4, n. 1, p. 125-151, 2015.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projeto de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2010.

HILLEN, Cristina; PRATES, Augusto Leonel. Unespar–Câmpus. A importância do controle interno na gestão: diagnóstico em uma empresa do ramo de comércio de automóveis. In: IX ENCONTRO DE PRODUÇÃO CIENTÍFICA E TECNOLÓGICA, p. 1-14, 2013. **Anais...** Campo Mourão, 2014.

JACQUES, Elizeu de Albuquerque; RESKE FILHO, Antônio. Controle interno como suporte estratégico ao processo de gestão. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, v. 4, n. 1, p. 83-99, 2007.

MEZZARROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. São Paulo: Saraiva, 2009.

MONTEIRO, Renato Pereira. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 159-188, 2015.

PELEIAS, Ivam Ricardo; CAETANO, Gilberto; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Anísio Cândido. Produção científica sobre controle interno e gestão de riscos no EnANPAD e Congresso USP: análise bibliométrica no período 2001-2011. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 4, p. 29-49, 2013.

PÉRTILE, Raquel Teresinha Nedel; DEDONATTO, Omeri; MAZZIONI, Sady; KRUGER, Silvana Dalmutt; ZANIN, Antonio. Aplicação do modelo COSO ERM no gerenciamento dos controles internos em uma universidade comunitária. **Ciências Sociais Aplicadas em Revista – UNIOESTE/MCR**, v. 13, n. 24, p. 53-71, 2013.

PINHO, Ruth Carvalho de Santana; BEZERRA, Leonardo Brandão. Implantação da auditoria baseada em risco em uma entidade do " sistema s": o caso do sebrae/ce. **Revista Ambiente Contabil**, v. 7, n. 2, p. 32-52, 2015.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 76-97.

SILVA, Wendel Alex Castro; GOMES, Maria Cristina de Oliveira; ARAÚJO, Elisson Alberto Tavares. Controles internos determinantes para a eficiência na gestão do CEFET/MG. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 6, n. 1, p. 1-18, 2014.

SILVA, Gizela Terezinha Garcia Soares da; SANTOS, Juliano Ciebre dos. A importância da informação contábil no controle financeiro das organizações. **Nativa-Revista de Ciências Sociais do Norte de Mato Grosso**, v. 1, n. 1, p.1-13, 2013.

ZANETTE, Maicon Anderson; NASCIMENTO, Cristiano do; PFITSCHER, Elisete Dahmer; ALBERTON, Luiz. Gestão da informação, comunicação e monitoramento com base nos preceitos da metodologia Coso: estudo multicaso. **Revista Digital del Instituto Internacional de Costos**, v.5, n. 5, p. 53-71, 2009.

ZONATTO, Vinícius Costa da Silva; BEUREN, Ilse Maria. Evidenciação da gestão de riscos do COSO (2004) nos relatórios da administração de empresas brasileiras com ADRs. **Revista Eletrônica de Ciência Administrativa**, v. 9, n. 2, p. 127, 2010.