CARACTERÍSTICAS DO CONTROLE INTERNO COM BASE NA ESTRUTURA COSO: um estudo de caso

Renata Neves*

Valéria Lobo Archete Boya**

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo verificar as características do controle interno de uma empresa de serviços de monitoramento e venda de equipamentos eletrônicos de segurança e vigilância, tendo como base o *framework* teórico do COSO. Para isto realizou-se uma pesquisa descritiva por meio de estudo de caso. Os dados foram coletados através de um questionário que buscou identificar as características de controle da empresa pesquisada contemplando os cinco componentes básicos do COSO. A partir das respostas obtidas constatou-se que o controle interno da empresa contempla todos os componentes do COSO, contudo muitos aspectos que caracterizam esses componentes não foram identificados.

Palavras-chave: controle interno, COSO, estudo de caso

ABSTRACT

This work aims to verify the characteristics of a company's internal control of monitoring services and sale of electronic security and surveillance, based on the theoretical framework of COSO. For this a descriptive search through case study. The data were collected through a questionnaire that sought to identify the characteristics of control of the company searched contemplating the five COSO basic components. From the responses received it was noted that the company's internal control covers all components of COSO, however many aspects that characterize these components were not identified.

Keywords: internal control, COSO, case study

* Graduanda do Curso de Ciências Contábeis da FASU- MG

** Professora Mestra do Curso de Ciências Contábeis da FASU – MG

1 INTRODUÇÃO

Através dos anos, as empresas se tornaram mais complexas, baseadas em metas que passaram a ser traçadas a partir de perspectivas cada vez maiores de lucros. No entanto, as complexidades trouxeram consigo problemas administrativos porque exigiram um nível maior de atenção de todos os envolvidos nas empresas. A problemática está distribuída nas diversas áreas das corporações e requer uma série de medidas e dispositivos estratégicos para que os objetivos sejam alcançados. Essas medidas e dispositivos são representados pelos controles usados pelas organizações.

A necessidade e importância dos controles ganharam destaque no início dos anos 2000 quando escândalos financeiros envolvendo empresas norte-americanas expuseram a fragilidade dos controles daquelas companhias. Os escândalos geraram a perda de credibilidade e confiança no mercado de capitais e afastou investidores culminando na promulgação da Lei *Sarbanes-Oxley* em 2002.

Segundo Oliveira e Linhares (2007) a *Sarbanes-Oxley*, ou SOX é uma das mais rigorosas regulamentações a tratar de controles internos, elaboração e divulgação de relatórios financeiros. Além de imputar responsabilidades e sanções aos administradores, a Lei trata da avaliação de controles e procedimentos internos para a emissão de relatórios, e por isso impôs às organizações a necessidade de adotar métodos de controle capazes de garantir a fidelidade das informações e coibir ações dolosas.

Dentre os métodos de controle, a SOX recomenda o modelo do COSO (*Committee of Sponsoring Organizations*) para quem o controle interno é visto como um processo composto pelo ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento.

A visão dos controles internos como instrumentos antifraude e como instrumentos voltados para o gerenciamento eficaz das organizações ratifica sua importância para as empresas de modo geral, independente do porte ou atividade praticada. No caso das micro e pequenas empresas, Pereira (2004) sugere inclusive que a alta descontinuidade desses empreendimentos pode estar atrelada à falta de controles internos sólidos.

A abordagem do controle interno como um processo e não como procedimentos isolados representados pelas atividades de controle, como o controle interno era visto

antes da sistemática do COSO (COSO, 2007), exige das organizações empenho e reformulação de sua estrutura se elas desejam estar alinhadas às boas práticas de governança corporativa, ou mais importante ainda, se elas querem garantir sua continuidade. Portanto, manter uma estrutura de controle não é, ou não deveria ser uma preocupação apenas das grandes corporações, mas de todas aquelas que desejam o sucesso. O COSO (2007, p.23) destaca que sua metodologia se aplica a todas as organizações, independente do tamanho e que ainda que organizações de pequeno e médio porte possam implementar os componentes de forma diferente das organizações de grande porte, elas poderão desfrutar de um gerenciamento de riscos corporativos eficaz.

Ao se considerar a relevância do controle interno para as organizações e em virtude da metodologia de controle interno do COSO ser uma das mais reconhecidas no mundo, além de ser aplicável a todo o tipo de empresa, este trabalho, tendo como base o *framework* teórico do COSO, tem por objetivo verificar as características do controle interno presentes em uma empresa de serviços de monitoramento e venda de equipamentos eletrônicos de segurança e vigilância.

São poucos os trabalhos empíricos encontrados que investigam a utilização do COSO em empresas brasileiras. Dentre estes destacam-se o trabalho de Maia et al (2005), Dias e Cordeiro (2006), Rodrigues e Cordeiro (2006), Zanette *et al*, (2009) e Beuren e Zonatto (2010).

Ao se juntar aos trabalhos mencionados acima, a presente pesquisa se justifica sob o ponto de vista teórico tendo em vista que ela contribui para fomentar o estudo sobre a aplicação do COSO em empresas brasileiras e por contribuir para evidenciação do nível de controle interno empregado pelas empresas. Do ponto de vista prático, ao abordar a relevância do controle interno e as características necessárias para que se tenha um controle adequado, espera-se que os administradores também deem a devida importância aos controles internos de suas empresas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Controle interno: conceito e relevância

Toda empresa que deseja crescer e obter lucros deve ter em vista seus objetivos, suas deficiências, suas capacidades reais e estratégias que possam tornar possível seu crescimento. O alcance da situação futura desejada, porém, requer da empresa a adoção

de mecanismos de controle capazes de assegurar que suas ações estejam voltadas para o cumprimento dos planos.

Isto ocorre, porque, conforme Boya (2007), a liberdade de atuação na execução das atividades pode levar os indivíduos a agirem de forma tal que comprometa os resultados e até mesmo a continuidade da empresa. A exemplo disso podem ser mencionados os grandes escândalos financeiros que marcaram o início dos anos dois mil, como o caso da energética Enron e da WordCom, empresa do ramo de telefonia, cujos gestores agiram perseguindo objetivos próprios em detrimento de objetivos organizacionais lesando acionistas e outros *stakeholders*[1] (RIBEIRO NETO, 2002). Deste modo, são introduzidos mecanismos de controle visando limitar a ação dolosa dos indivíduos e garantir, ou ao menos tentar, que as atribuições sejam desempenhadas para atingir os resultados esperados pela empresa.

Para Schmidt e Santos (2006, p. 71), o controle "caracteriza-se como uma atividade que mede, avalia e indica, caso seja necessário, a correção dos rumos buscando o atingimento dos objetivos e dos planos de negócio". Quando algo parece estar indo errado, é o controle que determina que algo precisa ser feito e ele é, portanto, um elemento essencial para manter uma empresa sob as perspectivas que são pré-determinadas para alcançar seus objetivos. As informações geradas durante o controle são preponderantes para possíveis alterações no processo produtivo, para a tomada de decisões e para conduzi-las posteriormente.

Segundo Attie (2009, p.148) o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) afirma que:

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

A abrangência deste conceito indica que os controles internos não se limitam aos controles contábeis e financeiros, mas se sustentam também nos conceitos de administração, como defende Crepaldi (2009, p. 359) ao afirmar que

> O controle interno gira em torno dos aspectos administrativos, que têm influência direta sobre os aspectos contábeis. Por isso precisa-se

[1] Usuários das demonstrações contábeis (PADOVEZE, 2000)

> considerá-los, também conjuntamente, para efeito de determinação de um aspecto adequado do sistema de controle interno.

Os controles internos contábeis visam a alcançar a fidelidade de dados e informações, as seguranças física e lógica, a confidencialidade e a obediência à legislação vigente (SCHMIDT e SANTOS, 2006). Já os controles internos administrativos visam à eficácia, à eficiência e à obediência no que diz respeito às diretrizes da alta administração das organizações (*idem*). Sem o comprometimento dos envolvidos e as ações integradas dos controles, não é possível monitorar as atividades das empresas e conduzi-las no sentido da obtenção dos resultados pré-estabelecidos por seus gestores. A complexidade já se explicita antes mesmo das definições, de fato, daquilo que é o controle interno.

O controle interno é usado para manter o domínio das empresas sobre as informações geradas pelos mais variados setores, de modo a salvaguardar ativos e gerar informações confiáveis (*idem*). Para tal, o controle interno surge como um aglomerado de ações e métodos capazes de realizar nas empresas esse domínio de informações e torná-las úteis para o processo decisório.

O sistema de controle interno de uma empresa é definido pela equipe de administradores que atua nela, de forma que eles devem buscar modos nos quais se enquadrem os meios de funcionamento das empresas, variando assim de uma para outra e não se relacionando apenas com as informações contidas na esfera contábil das empresas. Além disso, “a administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do controle interno, pela verificação de se está este sendo seguido pelos funcionários, e por sua modificação, no sentido de adaptá-lo às novas circunstâncias” (ALMEIDA, 2010, p. 43).

Sua importância está pautada no fato que ele que “pode garantir a continuidade do fluxo de operações com as quais convivem as empresas” (CREPALDI, 2009, p.358) tendo em vista que ao limitar a prática de atos dolosos e assegurar o atingimento dos objetivos, mantém a empresa na direção planejada.

2.2. Estrutura de controle interno conforme o COSO

Em virtude dos escândalos financeiros envolvendo companhias norte americanas no início dos anos 2000, o governo dos Estados Unidos promulgou em 2002 a Lei

Sarbanes-Oxley ou SOX, tendo como objetivo resgatar a confiança perdida por investidores, quando àquela época empresas como a Enron e WorldCom e Tyco vieram à falência devido a fraudes praticadas pela alta administração, provocando uma crise de credibilidade no mercado de capitais (SANTOS E LEMES, 2004).

Segundo Oliveira e Linhares (2007), a SOX "gerou um conjunto de novas responsabilidades e sansões aos administradores para evitar práticas lesivas que expõe as sociedades anônimas a elevados níveis de risco". Dentre as responsabilidades atribuídas aos administradores está a "de atestar a veracidade das informações contábeis e financeiras publicadas pela empresa" (MAIA *ET AL*, 2005, p. 55) e para isso a Lei *Sarbanes-Oxely* determina a declaração pessoal dos administradores da responsabilidade pelos controles e procedimentos internos de divulgação de relatórios e ainda a avaliação anual destes controles e procedimentos (OLIVEIRA E LINHARES, 2007).

Para atender à Lei e garantir as boas práticas de governança corporativa, as organizações buscam estruturar seus controles internos adotando para isto modelos que contribuem para avaliar a eficiência do controle interno existente.

Recomendado pela *Sarbanes-Oxley*, o modelo do COSO (*Committee of Sponsoring Organizations*), ou Comitê das Organizações Patrocinadoras se destaca por ter sido incorporado "em políticas, normas e regulamentos adotados por milhares de organizações para controlar melhor suas atividades visando o cumprimento dos objetivos estabelecidos" (COSO, 2007).

O COSO é uma organização que através de suas ações viabiliza as operações das empresas através do desenvolvimento de um *framework* capaz de avaliar e melhorar aspectos ligados aos riscos das entidades (SCHMIDT e SANTOS, 2006). O Comitê tem sua origem na Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros, a qual foi criada em 1985 para estudar as causas de fraudes em relatórios contábeis e financeiros (OLIVEIRA E LINHARES, 2007).

Quando em 1992, a Comissão, posteriormente transformada em COSO, publicou o trabalho intitulado *Internal Control – Integrated Framework* (Controles Internos – Um Modelo Integrado). Este trabalho tornou-se referência para o estudo e aplicação dos controles internos e tem sido, segundo Maia *et al* (2005, p 57), "adotado e geralmente aceito como estrutura para os controles internos das organizações que o utilizam para medir a eficiência dos sistemas de controles internos".

Pelas perspectivas do COSO, de acordo com Schmidt e Santos (2006, p. 87), “todo controle tem um custo, que deve ser inferior à perda decorrente da consumação do risco controlado”. Outro ponto destacado é que da mesma forma que os funcionários contribuem para o funcionamento do controle interno, eles também podem violá-lo, cometendo assim ações ilícitas, além disso, acontecimentos externos também interferem no ciclo produtivo da organização estão além dos domínios do controle interno efetuado nas empresas.

Nessa ótica, na estrutura do COSO, o controle interno é um processo composto por cinco componentes inter-relacionados: Ambiente de controle, Avaliação e gerenciamento de riscos, Atividade de controle, Informação e comunicação e Monitoramento.

Para Ferreira, Valente e Asato (2002) o ambiente de controle “é a consciência de controle da entidade, sua cultura de controle” e é efetivo quando todos dentro da organização conhecem suas responsabilidades, sabem como cumpri-las e possuem competência para fazê-lo. Aí surgem atitudes que intensificam o controle interno, tais como um plano de treinamento, um processo de conscientização no que diz respeito a conduta e ética dentro da empresa. Para Maia (2005) o ambiente de controle constitui o alicerce para os controles internos e a condução da empresa com base na ética e integridade podem estabelecer controles consistentes.

O componente Avaliação dos riscos implica na análise dos riscos envolvidos para o alcance das metas e objetivos traçados. Segundo Maia *et al* (2005) ao longo da avaliação cada objetivo é documentado e cada risco associado é identificado e priorizado. A definição dos níveis de risco é responsabilidade da equipe administrativa, restando ao setor de auditoria interna avaliar os riscos e confrontá-los com a avaliação dos administradores. Os riscos (de mercado, operacionais, de crédito e legais) têm de ser avaliados e gerenciados, de modo que possam servir de indicadores dos resultados obtidos pelas empresas (FERREIRA, VALENTE E ASATO, 2002).

As atividades de controle são implementadas para que os objetivos traçados pela organização sejam alcançados. Elas compreendem as políticas, procedimentos e práticas adotadas pela empresa para assegurar que as estratégias para atenuar riscos seja executadas. Segundo o COSO (2007, p. 67)

> essas atividades ocorrem em toda a organização, em todos s níveis, em todas as funções, pois compreendem uma série de atividades – tão diversas, como aprovação, autorização, verificação, reconciliação e revisão do desempenho operacional, da segurança dos bens e da segregação de responsabilidades.

As atividades de controle podem ter perfis de detecção e prevenção e conforme Ferreira, Valente e Asato (2002) as principais são alçadas, autorizações, conciliação, revisões de desempenho, segurança física, segregação de funções, sistemas informatizados (controles gerais e controles de aplicativos) e normatização interna.

O COSO (2007, p. 76) destaca que as “informações são necessárias em todos os níveis de uma organização, para identificar, avaliar e responder a riscos, administrá-la e alcançar seus objetivos”. Através dos canais de comunicação, as informações circulam entre todos os setores e entre todas as camadas hierárquicas, dos níveis mais altos para os mais baixos e vice-versa. Por isso, a comunicação é um fator primordial para o controle interno, como afirmam Ferreira, Valente e Asato (2002, p. 6) ao dizerem que “a comunicação é essencial para o bom funcionamento dos controles internos”, uma vez que a ela manipula informações e, desde que estas não sejam adulteradas e deturpadas ao longo do processo, produzirão bons resultados. A captação de informações pode ocorrer de modo formal ou informal, e estas devem passar por uma análise quanto ao nível de confiabilidade que fornecem.

Traçadas as atividades de controle interno, elas precisam de um devido acompanhamento, diante da necessidade de verificação da eficácia do processo como um todo e de suas etapas (*idem*). Este acompanhamento representa o último componente da estrutura de controle interno proposta pelo COSO. O monitoramento pode ser feito à medida que as decisões acontecem dentro da organização.

3 METODOLOGIA E COLETA DE DADOS

3.1 Classificação da pesquisa

Tendo em vista o objetivo de verificar as características do controle interno de uma empresa de serviços de monitoramento e venda de equipamentos eletrônicos de segurança e vigilância, tendo como base o *framework* teórico do COSO, este trabalho se caracteriza como uma pesquisa descritiva quanto aos objetivos, a qual, segundo Gil (2002), procura descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis.

Quanto aos procedimentos utilizados este trabalho pode ser classificado como pesquisa bibliográfica e estudo de caso. A pesquisa bibliográfica é um instrumento prévio de qualquer trabalho. Conforme exposto por Martins e Lintz (2009) essa abordagem, frequentemente utilizada em trabalhos monográficos, procura explicar e discutir um tema ou um problema com base em referências teóricas.

A outra abordagem utilizada, o estudo de caso, é uma investigação empírica que estuda uma unidade profunda e intensamente. A unidade é estudada e é reunido o maior número de informações detalhadas, com o objetivo de aprender a totalidade da situação (*idem*).

Portanto considerando os procedimentos utilizados para o trabalho, este pode ser considerado um trabalho empírico-teórico, uma vez que a partir da literatura pesquisada buscar identificar na realidade o apoio para a teoria.

3.2 A empresa

A empresa Águias da Vigilância Cataguasense Ltda. foi fundada em 1996. É uma sociedade limitada e tem por objetivo social a prestação de serviços de monitoramento de alarme e de vigilância. A empresa é familiar e possui quatro sócios, sendo dois cotistas e dois administradores.

A empresa possui doze funcionários e está organizada em Área Administrativa e Área Operacional. A área Operacional se divide em Compras, Vendas e Monitoramento e a área Administrativa é visualizada como uma única área responsável pelas atividades de contabilidade, fiscal e recursos humanos.

A empresa oferece serviços de monitoramento de alarme 24 horas por dia e manutenção nos equipamentos de monitoramento. Também instala e dá manutenção em cercas elétricas, além de comercializar equipamentos de GPS, GSM e GPRS, que são tecnologias de localização e comunicação com funções específicas de localidade, latitude e longitude.

A Águias da Vigilância Cataguasense Ltda atende tanto a pessoas físicas quanto pessoas jurídicas. A empresa é tributada pelo simples nacional.

3.3. Coleta e tratamento dos dados

A escolha da empresa Águias da Vigilância Cataguasense Ltda. foi por acessibilidade. Os dados foram coletados a partir da aplicação de um questionário estruturado distribuído aos funcionários e a um de seus administradores. O questionário, segundo Martins e Lintz (2009, p.38) é definido como “um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis, e situações, que se deseja medir, ou descrever”. O instrumento utilizado segue o método de escala nominal e foi entregue pessoalmente na empresa pesquisada.

O questionário foi dividido em duas partes. A Parte A identifica algumas características do respondente e a Parte B contou com 63 (sessenta e três) questões fechadas. As questões foram subdivididas de acordo com os componentes do COSO.

As questões de número 1 ao número 15 abordaram o ambiente de controle da empresa. Para isto, foi utilizado um instrumento adaptado de Rodrigues e Cordeiro (2006) que buscaram apresentar os benefícios do ambiente de controle baseados no COSO e verificar como tem ocorrido este controle e como os funcionários das seguradoras entrevistados veem o ambiente de controle em suas empresas. A utilização de um instrumento já testado confere validade ao estudo. Martins e Lintz (2009, p.31) sugerem, inclusive, que deve ser avaliada a possibilidade de utilizar um instrumento já desenvolvido e aplicado que seja adequado ao estudo. Para os autores “o uso de instrumento já testado poderá garantir a confiabilidade e validade às medidas a serem obtidas”.

A Parte B do questionário foi subdividida em Blocos A, B, C, D e E representando cada um dos componentes do COSO, a saber, Ambiente de Controle, Avaliação dos Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento. O Bloco A, envolvendo o ambiente de controle, foi direcionado a todos os respondentes, os quais somaram 14. Este artifício foi usado com o objetivo de confrontar o sentimento de controle por toda a organização. Assim poderia ser inferido se o sentimento de controle dos administradores, por exemplo, difere do sentimento de controle de seus subordinados.

Os Blocos B, C, D e E relacionadas aos demais componentes do COSO foram direcionados a um dos administradores, e dois funcionários administrativos, excluindo-se, portanto, um dos administradores em virtude da não acessibilidade. A opção por excluir os demais colaboradores justifica-se em virtude do conteúdo das questões abordarem aspectos administrativos e não operacionais. As questões acerca da avaliação dos riscos

foram elaboradas com base nas definições do COSO (2007) e as atividades de controle abarcadas representam as principais atividades de controle reconhecidas pela literatura (COSO, 2007, ALMEIDA, 2003; CREPALDI, 2010) e são representadas por alçadas, autorizações, conciliações, revisões de desempenho, segurança física, segregação de funções, sistemas informatizados e normatização interna. Por não ter sido validado anteriormente, efetuou-se o pré-teste do questionário referente aos Blocos B e C que tratam avaliação de riscos e atividades de controle.

Nesta ocasião foram retiradas três questões relacionadas ao sistema de autorização que não atendiam ao objetivo do trabalho. Os componentes Informação e Comunicação e Monitoramento, foram investigados através do instrumento utilizado por Zanette *et al*, (2009) para identificar o entendimento de gestores e inspetores relacionados às práticas de uso da informação, comunicação e monitoramento. O instrumento utilizado para captar todas respostas consta no Apêndice A.

Dos questionários enviados, 12 foram respondidos e devolvidos, representando, portanto, 86% da população pesquisada. A escala nominal foi modificada para variável binária (1;0) em que a reposta “sim” para as questões é igual a 1 (um) e a resposta “não”, igual a 0 (zero). Deste modo, quanto maior o número de respostas iguais a 1 mais a estrutura de controle interno adotada pela empresa se aproxima daquela proposta pelo COSO. Após a conversão para variável binária, calculou-se a frequência relativa percentual das respostas obtidas.

4 RESULTADOS

O Bloco A do questionário foi respondido por um dos administradores e por subordinados que ocupam as funções de técnico de manutenção, assistentes técnicos, operador de micro, monitor e encarregada, num total de 12 respondentes. Portanto, considerando que o Bloco A contém 15 questões, foram obtidas 180 respostas. Os resultados indicam que 71% das características apresentadas são encontradas na empresa.

A conduta da empresa está pautada na integridade e na ética, o que é reconhecido por todos os respondentes. Esses valores em que a empresa se apega são transmitidos (92%) e praticados inclusive pelos administradores (92%) indicando que os valores da empresa são reflexos do pensamento e das atitudes dos administradores.

Há na empresa o respeito com as normas e códigos de conduta (100%) e embora o comprometimento com a competência tenha sido verificado por 58% dos respondentes, que consideram que é política da empresa contratar os melhores colaboradores e treiná-los novamente sempre que necessário, apenas (33%) acha que os profissionais estão adequados às suas tarefas enquanto 77% afirmam que não há verificação desta adequação por parte da empresa. Isto pode se explicado pelo fato de que a empresa não possui um sistema formal de distribuição de tarefas e responsabilidades como apontam 50% dos entrevistados. Os dados são visualizados na Figura 1.

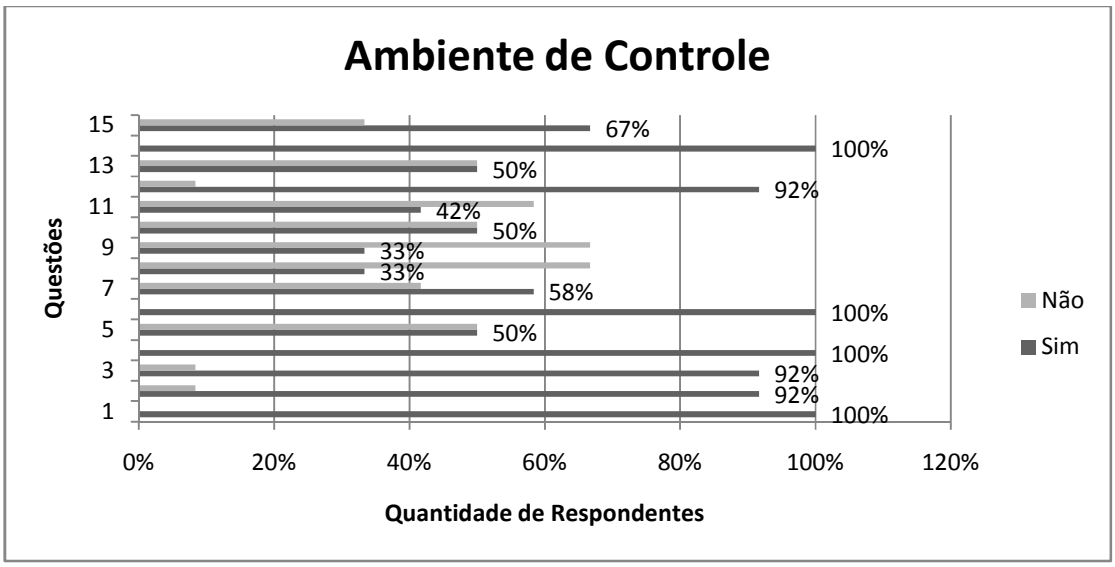

FIGURA 1 Características do COSO com relação ao ambiente de controle
Fonte: Dados da pesquisa

Aliás, a falta de um instrumento que identifique formalmente os procedimentos (58%) e a divergência sobre a definição clara de quais seriam as atribuições (50%) são aspectos que precisam ser considerados pela empresa, embora grande parte dos respondentes (92%) afirme conhecer quais são as suas atribuições e ainda consideram-se hábeis para exercê-las (100%). Com relação à questão número 15, a qual perguntou se a empresa realiza alguma ação corretiva no caso da função não ser exercida, 67% afirmam toma alguma atitude.

Quando analisadas as respostas apenas do administrador percebe-se uma convergência com os demais entrevistados em relação à consciência de controle do ambiente interno. O assim como seus subordinados, o administrador compartilha do

pensamento de que a empresa é conduzida por valores éticos e de integridades, mas que as atribuições e responsabilidades não são explicitadas por canais formais.

Os Blocos B, C, D e E foram respondidos apenas pelo administrador. Optou-se por desprezar as respostas dos dois funcionários administrativos uma vez que estavam incompletas e por não ter obtido retorno, quando solicitadas novamente. Estes blocos buscaram evidenciar as demais características do controle interno presentes na empresa, incluindo-se Avaliação de Risco, Atividades de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento. Ao todo foram procuradas 46 características. Destas 65% estão presentes na empresa, como evidencia a Tabela 1 abaixo.

TABELA 1 Características do COSO na empresa

Componentes do COSO	Características Presentes	Frequência	Características Ausentes	Frequência
Avaliação de Risco	1	33%	2	67%
Atividades de Controle	22	63%	11	31%
Informação e Comunicação	5	83%	1	17%
Monitoramento	2	50%	2	50%
	30	65%	16	35%

Fonte: Dados da pesquisa

Como se vê através da Tabela 1, com relação à avaliação de riscos duas das três características apresentadas são evidenciadas na empresa. Segundo o administrador, a empresa conhece os riscos do negócio e aponta que tais riscos envolvem a concorrência e a perda de clientes, contudo, não usa mecanismos de controle nem efetua análise desses riscos.

Dos 33 itens mencionados que caracterizam as atividades de controle, 22 são evidenciados pela empresa, representando, portanto 63% das características. Uma vez que as atividades de controle foram segmentadas, buscou-se evidenciar a participação por segmento destas atividades, conforme exposto na Tabela 2. Deste modo, apurou-se que todas as atividades relacionadas às alçadas, conciliação, revisões de desempenho e sistemas informatizados são verificadas na empresa.

Por outro lado os 43% das atividades representadas por autorizações não são evidenciadas na empresa, assim como metade (50%) das atividades de segurança física, e segregação de funções não são percebidas da empresa. Ressalta-se novamente o falta

de formalização de atribuições e responsabilidades, corroborando o resultado apontado no Bloco A do questionário que tratou do Ambiente de Controle.

TABELA 2 Atividades de Controle presentes na empresa

Atividades de Controle	**Presentes**	**Frequência**	**Ausentes**	**Frequência**
Alçadas	2	100%	0	50%
Autorizações	4	57%	3	43%
Conciliação	3	100%	0	0%
Revisões de Desempenho	4	100%	0	0%
Segurança Física	4	50%	4	50%
Segregação de funções	2	50%	2	50%
Sistemas Informatizados	3	100%	0	0%
Normatização Interna	0	0%	2	100%
	22	67%	11	33%

Fonte: Dados da pesquisa

Por outro lado os 43% das atividades representadas por autorizações não são evidenciadas na empresa, assim como metade (50%) das atividades de segurança física, e segregação de funções não são percebidas da empresa. Ressalta-se novamente o falta de formalização de atribuições e responsabilidades, corroborando o resultado apontado no Bloco A do questionário que tratou do Ambiente de Controle.

Conforme Coso (2007) o sistema de informação e comunicação eficaz corresponde à identificação, coleta e comunicação da informação de maneira confiável e oportuna para que as responsabilidades sejam cumpridas, sendo, portanto, elemento essencial para o funcionamento dos controles. As informações respaldam os tomadores de decisão na identificação, análise e resposta ao risco de modo que ela é necessária em todas as instâncias.

De acordo com o respondente, a empresa pesquisada valoriza a informação e a utiliza para possibilitar um processo decisório eficaz. A informação também é comunicada de maneira pontual, confiável e tempestiva. Contudo, não existem canais de informação relevantes que englobe toda a estrutura da empresa.

A existência de controles não garante que as ações sejam implementadas e as responsabilidades sejam cumpridas, daí a necessidade de monitorar as atividades, justificando, portanto, a presença do componente Monitoramento na estrutura de controle interno.

A empresa monitora de forma contínua seus processos, atividades e serviços e quando deficiências são identificadas, estas são relatadas àqueles capazes de tomar as devidas medidas. Porém, o monitoramento não ocorre de forma dinâmica e tempestiva. Além disso, a segregação das atividades não é monitorada.

5 CONCLUSÃO

Este trabalho teve como objetivo verificar as características do controle interno de uma empresa de serviços de monitoramento e venda de equipamentos eletrônicos de segurança e vigilância, tendo como base o *framework* teórico do COSO. Com base nos resultados apresentados pode-se concluir que, embora seja uma empresa pequena, a Águias da Vigilância de Cataguases de modo geral tem uma boa estrutura de controle interno o que pode ser constatado pelo fato de que todos os componentes de controle interno propostos pelo COSO, a saber, ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento. Contudo algumas características não foram identificadas.

No caso do componente ambiente de controle, constatou-se que a empresa possui um ambiente interno pautado na ética e integridade o que pode contribuir para intensificar e fortalecer os controles internos uma vez que esses valores inspiram a transparência, o cumprimento por responsabilidades e assim controles consistente.

Mas nem todas as características do ambiente de controle são evidenciadas na empresa. Com relação à formalização das responsabilidades e atribuições a empresa se mostrou frágil. O estabelecimento formal das funções orientam os colaboradores e facilitam a identificação de falhas dos processos.

A avaliação de risco por parte da empresa também é deficiente, pois a empresa tem ciência dos riscos existentes, contudo não faz uso de nenhum instrumento que a oriente ou facilite a análise dos riscos existentes, portanto não exercendo controle sobre eles.

A empresa realiza muitas das atividades apontadas como principais pela literatura, com atividades relacionadas a alçadas, a conciliações, a revisões de desempenho e a sistemas informatizados. Por outro lado, o sistema de autorização, segregação de funções e segurança física são deficientes. Esses sistemas são importantes, pois minimizam a possibilidade de apropriação indevida e a falta deles expõe

a empresa a riscos. Destaca-se a completa falta de um sistema de normatização interna, confirmando o apontado pelos respondentes na avaliação do ambiente de controle.

No que tange ao sistema de informação e comunicação a empresa valoriza a informação o que justifica a sua comunicação pontual e tempestiva, contudo a pontualidade e tempestividade podem ser prejudicadas pela falta de um sistema adequado de informação com é o caso da Águias da Vigilância.

Embora a empresa tenha apontado que monitora os processos de modo contínuo este não ocorre a contento. Esta deficiência do monitoramento pode ser reflexo da falta de manuais e normas de procedimentos que formalizam a conduta dos indivíduos e facilitam o acompanhamento de suas atribuições.

Conclui-se que a empresa pesquisada possui uma boa estrutura de controle interno uma vez que foi verificada a presença da maioria das características pesquisadas as quais se alinham à estrutura de controle interno proposta pelo COSO. É importante ressaltar que não se está aqui concluindo que a estrutura adotada pela empresa em questão é a estrutura proposta pelo COSO, mas que a estrutura encontrada possui elementos que caracterizam o COSO.

Para pesquisas futuras, sugere-se a reaplicação deste estudo em outras empresas tendo em vista que por se tratar de um estudo de caso, que é uma limitação verificada neste trabalho, os resultados não podem ser estendidos e estudos adicionais contribuirão para conclusões mais generalistas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

ATTIE, Willian. **Auditoria**: Conceitos e Aplicações, 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BEUREN, Ilse Maria. ZONATTO, Vinicius da Costa Silva. **Evidenciação das características básicas recomendadas pelo COSO (2004) para a gestão de riscos em ambientes de controle no relatório de administração de empresas brasileiras com ADR's.** XIII SEMEAD – Seminários em Administração, ISSN 2177-3866, setembro de 2010.

BOYA, Valéria Lobo Archete. **Os efeitos da remuneração variada sobre o processo orçamentário**: estudo de campo em uma concessionária de energia elétrica. 2007.65.f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade Gerencial e Finanças), Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas, Economia e Finanças, Vitória.

COSO **- Gerenciamento de riscos corporativos - Estrutura integrada.** Disponível em: http://www.scribd.com/doc/11153989/Gerenciamento-de-Risco-2. Acessado em: 10 de dezembro de 2010.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial:** Teoria e prática. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DIAS, Fabiana Lima Dias; CORDEIRO, André Luís. **A qualidade do controle interno nas cooperativas de creditos:** um estudo de caso sobre o uso da metodologia do COSO. 2006. Trabalho de Conclusão de Curso. (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Católica de Brasília.

FERREIRA, Luiz Eduardo Alves. VALENTE, Alceu Norberto. ASATO, Fernando. **Auditoria interna segundo COSO.** Disponível em: http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=contabilidade_internacional-coso. Acessado em 15 de setembro de 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.171 p.

MAIA, Matheus Silva; SILVA, Marlene Ribeiro da; DUEÑAS, Rodrigo; ALMEIDA, Priscila Plaza de; MARCONDE, Sérgio; CHING, Hong Yuh.. **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. 01 de novembro de 2010

MARTINS, Gilberto A.; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso.** São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins de. FILHO, André Diniz. **Curso básico de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Marcelle Colares. LINHARES, Juliana e Silva. **A implantação de controle interno adequado às exigências da Lei Sarbanes-Oxley em empresas brasileiras – Um estudo de caso.** Disponível em: http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos62006/38.pdf. Acessado em 01 de outubro de 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**: um enfoque em sistemas de informação Contábil; 3ª. Ed. São Paulo: Atlas. 2000, 430 p.

PEREIRA, Antônio Nunes. **A Importância do Controle Interno para a Gestão de Empresas**. Revista Pensar Contábil. Disponível em http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/download/68/68. Acesso em 24 de novembro de 2010.

RIBEIRO NETO, Ramon Martinez. **A Importância da Governança Corporativa na gestão da empresas** - o caso do Grupo Orsa. 2002. 76 f. Monografia (Bacharel em Administração) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo, 2002. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/tcc/trabalhos/TCC_Ramon.pdf>. Acesso em 03 de dezembro de 2010.

RODRIGUES, Tânia Mara da Silva. CORDEIRO, André Luís. **O ambiente de controle nas seguradoras brasileiras segundo o modelo apresentado no COSO.** Trabalho desenvolvido no curso de Graduação de Ciências Contábeis da UCB.

SANTOS, Luciana de Almeida Araújo. LEMES, Sirlei. **Desafios das empresas brasileiras na implantação da Lei Sarbanes-Oxley.** BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos, 4(1):37-46, janeiro/abril 2007. Acesso em 01 de novembro de 2010.

SCHMIDT, Paulo. SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos da controladoria**. São Paulo: Atlas S.A., 2006.

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 del Instituto Internacional de Costos, ISSN 1646-6896, nº 5, julio/diciembre 2009.Acesso em 01 de novembro de 2010.

APÊNDICE A

QUESTIONÁRIO

Parte A- Características do Respondente
Função:
Área de trabalho:
Grau de escolaridade:
Tempo de serviço:

Parte B- Questões		
BLOCO A		
Ambiente de Controle	**SIM**	**NÃO**
1. Os padrões de comportamento da empresa reflete integridade e ética?		
2. A integridade e os valores éticos são comunicados por intermédio de um código de conduta formal, de ética, ou outros?		
3. Os administradores reforçam a filosofia não apenas verbalmente, mas também através de ações do dia-a-dia?		
4. A empresa possui normas ou códigos de conduta?		
5. A empresa dá conhecimento dessas normas aos empregados?		
6. Você respeita as normas e códigos de conduta da empresa?		
7. É política da organização contratar os melhores colaboradores e treiná-los novamente, sempre que necessário?		
8. A organização tem os profissionais certos executando os papéis corretos para atingir seus objetivos?		
9. Quanto a pergunta anterior, há verificação periódica acerca dessa afirmação?		
10. A empresa está organizada de maneira formal com apropriado sistema de distribuição de tarefas e responsabilidades?		
11. Existe manual de procedimentos em relação à sua função?		
12. Você sabe quais são suas atribuições?		
13. Suas atribuições são claramente definidas?		
14. Você reconhece ter a habilidade necessária para exercer sua função?		
15. Se sua função não for exercida corretamente, a empresa toma alguma ação		

corretiva?		

BLOCO B		
Avaliação de Risco		
16. A empresa conhece os riscos do negócio?		
17. De que forma a empresa identifica esses riscos? *		
18. A empresa usa algum mecanismo para controlar os riscos existentes? Quais?		
19. A empresa efetua análise dos riscos existentes?		

BLOCO C		
Atividades de Controle		
Alçadas		
20. Existe um valor máximo para pagamento em dinheiro?		
21. Apenas os administradores podem assinar cheques?		
22. Em caso de resposta negativa para a questão anterior, há um valor limite para que as demais pessoas estejam autorizadas a assinar?		
Autorizações		
23. Os cheques devem ser assinados por mais de uma pessoa?		
24. O pagamento das obrigações deve ser aprovado pelo administrador?		
25. O pagamento das obrigações pode ser aprovado por um supervisor?.		
26. Há um valor máximo para aprovação pelo supervisor?		
27. A retirada de itens de estoque deve ser aprovada por supervisor?		
28. A aprovação ocorre de modo eletrônico?		
29. A aprovação para pagamentos ocorre mediante documentação comprobatória?		
30. A aprovação para retirada de itens em estoque ocorre mediante documentação comprobatória?		
Conciliação		
31. Os registros contábeis são confrontados?		
32. É efetuada a conciliação bancária?		
33. Existem provas independentes para provar que as operações e a contabilidade estão registradas de forma exata?		
Revisões de Desempenho		
34. Há o monitoramento do comportamento das receitas da empresa?		
35. Há o monitoramento do comportamento das contas a receber?		
36. Há o acompanhamento entre o orçado e realizado?		
37. Há o acompanhamento da concorrência?		
Segurança Física		
38. A empresa possui seguros?		
39. Há controle de entrada e saída de funcionários?		
40. Há controle de entrada e saída de estranhos?		
41. Há controle de entrada e saída de materiais?		
42. Há senhas de acesso para sistemas eletrônicos?		
43. Há inventário de bens?		
44. Há controle de entrada e saída de recursos financeiros?		
45. Há rotação entre os funcionários?		
Segregação de funções		

46. A contabilização e as operações são segregadas?		
47. As pessoas têm completamente sob sua responsabilidade uma transação comercial?		
48. A pessoa que controla os bens também retira estes bens do estoque?		
49. As operações estão estruturadas de tal forma que duas ou mais pessoas ou setores participem de cada transação e que o trabalho de um sirva como prova para o trabalho do outro?		
Sistemas Informatizados		
50. A empresa atua em ambiente informatizado?		
51. A empresa efetua back-up?		
52. Os sistemas informatizados são confiáveis?		
Normatização Interna		
53. As responsabilidades são definidas de por escrito?		
54. Existe manual de procedimentos para as áreas?		

BLOCO D		
Informação e Comunicação		
55. A empresa utiliza de informações relevantes internas (dos processos do negócio) e externas (economia, mercado,...), a fim de possibilitar um processo decisório eficaz?		
56. A pontualidade do fluxo de informações é consistente com o nível de mudança nos ambientes internos e externos da empresa?		
57. Os dados e as informações gerados por sistemas de informática são confiáveis e fornecidos oportunamente?		
58. As informações pertinentes são identificadas, coletadas e comunicadas de forma coerente e tempestivamente, a fim de permitir que as pessoas realizem e cumpram as suas responsabilidades?		
59. Existem canais abertos de comunicação de informações relevantes e disposição de ouvir, que englobe todos e toda a estrutura funcional da empresa?		
60. Existem canais de comunicação fora dos costumeiros, e o pessoal entende que não haverá represália à comunicação de informações relevantes?		
Monitoramento		
61. São desempenhadas atividades contínuas de monitoramento e ou supervisão, dos processos operacionais, atividades e serviços na empresa?		
62. A supervisão e ou monitoramento são conduzidos tempestiva e dinamicamente para a tomada de decisão?		
65. A segregação das atividades atribuídas aos integrantes da instituição são monitoradas de forma que seja evitado os conflitos de interesses e os meios que prejudiquem nos desempenhos funcionais?		
63. As deficiências identificadas capazes de afetar de modo geral a empresa são relatadas às pessoas com condições de tomar medidas necessárias e corretivas?		

Responda à questão 17._____
Responda à questão 18._____
Responda à questão 32. _____