

PERCEPÇÃO DOS COLABORADORES SOBRE O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NUMA EMPRESA DO SEGMENTO VAREJISTA

Gilberto Crispim SILVA (Universidade Federal de Goiás - UFG)

Celma Duque FERREIRA (G - UFG)

RESUMO

O presente trabalho investigou a percepção dos colaboradores sobre o sistema de controle interno quanto à tomada de decisão em 168 filiais no segmento de comércio varejista de móveis e eletrodomésticos, cuja sede da *holding* é situada em Goiânia-GO. Para isso analisou-se relatórios administrativos, operacionais e de auditoria do período 2008 a 2013 com utilização da pesquisa descritiva e aplicação de questionário fechado aos colaboradores e gestores durante o período de julho a setembro de 2014. A análise dos dados foi realizada através da análise estatística com auxílio do *software* SPSS versão 19.0 para entender alguns resultados encontrados das análises dos dados coletados. Alguns resultados encontrados demonstraram que a empresa com suas filiais não utiliza os controles internos em suas decisões estratégicas, que há pouca aderência entre o sistema de controle da empresa com as sugestões literárias e que a percepção dos colaboradores e gestores é de descrença, bem como há fragilidade nos itens "comunicação" e "credibilidade", que alguns pontos elencados, pela auditoria externa no tocante a controle interno, são recorrentes e que a empresa utiliza parcialmente as informações geradas pelo sistema de controle interno da empresa para fins de decisão estratégicas.

Palavras-chave: Controle Interno. COSO - *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission*. Auditoria.

1. INTRODUÇÃO

As empresas brasileiras vivem em constante adequação, na gestão de seus ativos, controles operacionais, políticas internas e distribuição logística, em razão da reorganização econômica, política e social ocorrida no mundo nos últimos anos. É que a gestão está atrelada à prática de decisões tomadas ao longo do processo operacional para atingir os objetivos num ambiente suportados por uma política de controles internos em mercado competitivo (PEREIRA, 2004 e RESKE FILHO, JACQUES, MARIAN, 2005).

O aprimoramento de controles internos num cenário de menor custo operacional que atenda as expectativas na tomada de decisão e com foco em governança permitem aos gestores monitorar todas as atividades executadas na cadeia dos processos operacionais e criar mecanismos de manutenção e prevenção para o cumprimento da missão e realização das

metas estabelecidas (MARIANO, 1999; MARTIN, SANTOS e DIAS FILHO, 2004; ALMEIDA, 2010; DANTAS, RODRIGUES, MARCELINO E LUSTOSA, 2010 e MATTOS JACQUES, 2011).

Em contra partida, o desafio é implantar e manter uma governança moderna que permita controlar, incentivar e solucionar de forma integrada os riscos de agenciamento e contaminações involuntárias nas operações das empresas (LELIS e MÁRIO, 2009).

Contudo, foi desenvolvido em 1992 nos Estados Unidos pelo Comitê das Organizações Patrocinadoras, o modelo COSO (*Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission*) para medir a eficiência dos controles internos e promover a segurança das informações produzidas, com foco em cinco componentes interdependentes, ambiente e controle, avaliação de riscos, atividade de controle e informação e comunicação (MAIA, SILVA, DUEÑAS, ALMEIDA, MARCONDES e CHING, 2005; FARIAS, DE LUCA e MACHADO, 2009).

Nesse sentido a pesquisa buscou identificar na visão dos colaboradores como são executados e utilizados os controles internos numa empresa do segmento varejista eletrodomésticos, eletroeletrônicos, móveis, telefonia, informática, entre outros, nas suas 168 filiais distribuídas em nove unidades federativas, com faturamento anual acima de R\$ 310 milhões e mais de 5 mil funcionários, para isso estruturou-se como problemática de pesquisa qual a percepção dos colaboradores numa empresa do segmento varejista sobre o seu sistema de controle interno no que tange a sua operacionalização e apoio à tomada decisão. E como direcionamento da pesquisa na busca da resposta à problemática ora estruturada, definiu-se como objetivo geral apresentar a percepção dos colaboradores sobre a aderência dos controles internos nos processos operacionais e decisórios numa empresa do segmento varejista.

A pesquisa justifica-se em razão de ser um tema que trata de rotinas com a finalidade de proteger os ativos, promover informações confiáveis e auxiliar a gestão na tomada de decisão num segmento composto por mais de 1.613 empresas, bem como contribuir para alcançar as metas de desempenho, lucratividade e redução a ocorrência de erros e fraudes nas organizações (PEREIRA, 2004; DOYLE, GE, VAY, 2007; FERREIRA, 2008; SKAIFE, COLLINS, KINNEY JR e LAFOND, 2008; DELLOITE, 2009; FALEIROS, 2009; DANTAS, RODRIGUES, MARCELINO E LUSTOSA, 2010; ALMEIDA, 2010; ATTIE, 2010 e IBGE, 2012)

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O controle interno usa a tecnologia e conceitos oriundos da teoria geral da administração, concebido atualmente como sistema de controle, introduzido nas pesquisas acadêmicas e no mundo dos negócios e é caracterizado como ferramenta gerencial. Originado desde 1600 e na atualidade definido como ferramenta de proteção de ativos e promoção à eficiência e eficácia no processo operacional, como também Introduzido nos conceitos gerenciais pela AICPA (*American Insitute of Certified Public Accounts*) e SEC (*Securities Exchange Act*). Entretanto, foi durante muito tempo limitado ao controle de caixa (GLOVER e MAZE, 1937; MIGLIAVACCA, 2002; SILVA e LIMA (2007); BRODBECK, RIGONI e CANEPA, 2007; FARIAS, LUCA e MACHADO, 2009; CAETANO, 2010; DANTAS, RODRIGUES, MARCELINO e LUSTOSA, 2010; ATTIE, 2010; SILVA, ROCHA e MELO, 2011 e BEUREN, DALLABON e DANI, 2011).

A administração é responsável pela criação, implementação e manutenção da aplicação dos controles internos, bem como pela adaptação e modificação às novas circunstâncias, balizado em princípios gerais e distintos. Os gerais estão direcionados à responsabilidade, rotinas internas, custo benefício, segregação de funções, acesso aos ativos e planos organizacionais e

os distintos conforme apresentado no quadro 1 a seguir (MATTOS e MARIANO, 1999; e ALMEIDA, 2010).

Almeida (2010)	Mattos e Mariano (1999)
Confronto dos ativos com os registros Criação de procedimentos que possibilitem, de forma periódica, o confronto dos ativos, sob a responsabilidade de alguns funcionários, com os registros da contabilidade.	Validade Os registros devem ser validos, ou seja, tudo que está registrado deve existir efetivamente. Para tal devem ser usadas todas as provas disponíveis para obter a comprovação da validade.
Amarrações do sistema Este princípio deve assegurar que sejam registradas apenas informações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência.	Autorização Todas as transações devem estar autorizadas e todas as pessoas componentes da organização devem ter conhecimento de quem tem competência para autorizar uma determinada transação.
	Perfeição O controle interno deve oferecer também garantias de que tudo o que ocorreu está registrado.
Auditoria interna Verificação periódica dos sistemas de controle interno por auditoria interna, a fim de identificar se os controles estão sendo devidamente utilizados ou, ainda, devem ser adaptados a novas circunstâncias.	Tempestividade As transações devem ser registradas tempestivamente e o controle interno deve fornecer informações no momento adequado.
	Avaliação O Controle interno deve permitir que todas as transações, bem como os respectivos registros, sejam permanentemente avaliadas, ou seja, verificando se está correto e adequado à empresa, entre outros aspectos.

Quadro 1 - Princípios distintos do controle interno

Fonte: adaptado Almeida (2010) e Mattos e Mariano (1999)

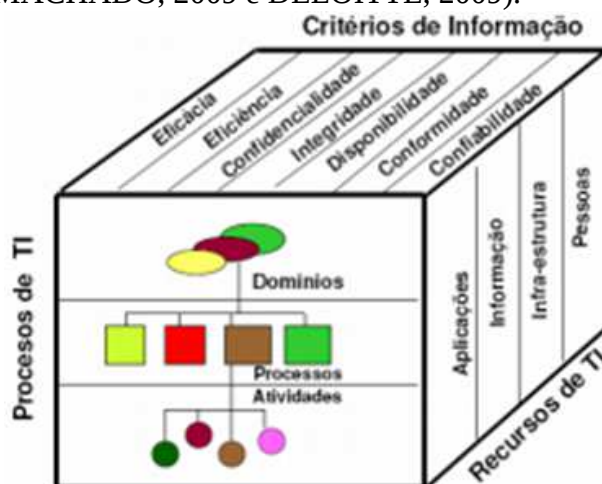
2.1 MODELOS DE ESTRUTURAS DE CONTROLE INTERNO

Há cinco modelos de estrutura de controle interno no mercado, COSO (*Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission*), COCO (*Guidance on Assessing Control*), *Turnbull Report*, *King Report* e COBIT (*Control Objectives dor Information and Related Technology*). O primeiro, instituído em 1992 nos EUA, foi desenhada para promover a segurança das informações produzidas, eficiência e eficácia operacional, confiabilidade nos relatórios financeiros e conformidade com as leis e normas aplicáveis, fundamentado em ambiente e controle, avaliação de riscos, atividade de controle e informação e comunicação. O segundo, instituído em 1997, pelo CICA (*Canadian Institute of Chartered Accountants*) no Canadá, visa auxiliar a administração em implementar e avaliar um ambiente de controle com aproveitamento dos valores comportamentais em harmonia com os objetivos operacionais e estratégicos. Esse método está estruturado em quatro aspectos fundamentais, conforme apresentado na figura 1.

**Figura 1 - Modelo de controle do COCO**

Fonte: Barbosa, Puglises e Specchio (1999)

O terceiro, refere-se a um código combinado de governança com foco em análise de risco, criado em 1999 pelo ICAE (*Institute of Chartered Accountants in England and Wales*), tem como base os elementos aplicados no relatório COSO, estruturados com informações voltadas para aspectos políticos, processos, atividades, comportamentos e outros similares. Sua base está centrada em avaliação de risco (*risk assessment*), atividade e ambiente de controle (*control environment and control activities*), informações e comunicação (*information and communication*) e monitoramento (*monitoring*). O quarto, expedido pelo Comitê de Governança Corporativa da África do Sul (*King Committee on Corporate Governance*) e *Deloitte Touche Tohmatsu* em 2001, foi desenvolvido com o objetivo de estabelecer altos padrões de governança corporativa naquele país. O quinto e último, desenvolvido pelo instituto norte-americano ISACA (*Information System Audit and Control Foundation*), especializado em aprimoramento da governança corporativa em ambientes de informática, em 1996. Trata-se de um modelo voltado para a gestão de negócios corporativos. Sua base conceitual está pautada na metodologia COSO em ambiente TI (tecnologia da informação), conforme mostra a figura 2 (COOPER e KAPLAN, 1998; BARBOSA, PUGLISES e SPECCHIO, 1999; MAIA, SILVA, DUEÑAS, ALMEIDA, MARCONDES e CHING, 2005; FARIAS, DE LUCA, MACHADO, 2009 e DELOITTE, 2009).

**Figura 2 - The COBIT Cube**

Fonte: Cooper e Kaplan, 1998

Apesar da contribuição do controle interno em salvaguardar os ativos e contribuir no alcance das metas estabelecidas pelas organizações, não está isento de erros. A estrutura integrada COSO, assume que alguns fatores podem limitar a segurança absoluta na realização dos objetivos da entidade, bem como comprometer a avaliação dos riscos, mesmo com o envolvimento de auditoria, por consequência da condução do fator humano na alimentação e

manutenção desse sistema (CFC: NBC T-11/RES.820/1997; ANTUNES, 1998; DANTAS, RODRIGUES, MARCELINO E LUSTOSA, 2010; COSO, 2010; ALMEIDA, 2010 e ATTIE, 2010).

As avaliações aplicadas aos sistemas de controle interno pela auditoria compreendem a identificação de erros ou irregularidades que possam acontecer, através de testes de consistência. O resultado dessas avaliações determina a natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria. Isso compreende, identificar, através de testes, erros ou irregularidades que poderiam acontecer; verificar se o sistema atual de controles detectaria de imediato esses erros e irregularidades; analisar as fraquezas ou falta de controle, que possibilitam a existência de erros ou irregularidades (ALMEIDA, 2010 e DANTAS, RODRIGUES, MARCELINO E LUSTOSA, 2010).

2.2 PESQUISAS SOBRE O CONTROLE INTERNO

O quadro 2 apresenta algumas pesquisas similares realizadas sobre controle interno, utilizado por algumas empresas, no período 2005 a 2011.

Autores	Tema	Objetivos	Resultados
Maia, Silva, et al. (2005)	Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa.	Verificar se a adoção a estrutura de controle interno (COSO) leva a excelência corporativa.	Os resultados apontaram queda no número de pontos de auditoria, concluindo-se que a adoção de um sistema de controle interno contribui para excelência corporativa.
Ge e Vay (2005)	<i>The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after the Sarbanes-Oxley Act</i>	Avaliar 261 empresas que divulgaram pelo menos uma fraqueza material nos controles internos em seus arquivos junto à SEC, após a data de vigência de Lei Sarbanes-Oxley de 2002	Constatou-se na análise estatística que a divulgação de uma fraqueza está positivamente relacionada com complexidade dos negócios, e negativamente com associados ao tamanho da empresa e a rentabilidade da empresa.
Doyle, Ge e Vay (2007)	<i>Accruals Quality and Internal Control over Financial Reporting</i>	Analisar 705 Cias que divulgaram ao menos uma fraqueza material para descobrir se tinham relação com acréscimos mal estimados não realizados no fluxo de caixa	Os resultados indicam que as fraquezas explicitadas estão tem ligação com estimativas e provisões mal elaboradas ou consolidadas dentro das organizações.
Dantas, et al. (2010)	Custo-benefício do controle: proposta de um método para avaliação, com base no COSO.	Apresentar um método para avaliação dos custos em detrimento dos benefícios dos sistemas de controles internos através dos preceitos de gerenciamento de riscos e de controle interno.	Adoção à estrutura COSO possibilita o fortalecimento dos controles relacionados aos riscos relevantes e atividades que mais agregam valor.
Emanuel, Hermes e Hooghiemstra (2010)	<i>The Impact of National Culture and Institutional Environment on Internal Control Disclosures.</i>	Analisar a quantidade de informações sobre o controle interno que as empresas divulgam em seus relatórios anuais.	A cultura e o ambiente institucional explicam as variações entre os países nas informações divulgadas.

Beuren, Dallabona e Dani (2011)	Disclosure de informações sobre gestão de riscos e controle interno, pelas empresas listadas na BM&Bovespa	Avaliar o disclosure de informações sobre gestão de riscos e controle interno em 47 empresas do setor de materiais da BM&F Bovespa.	Itens de mais divulgados: risco de mercado, risco de crédito, relatório financeiro, informações adicionais sobre riscos, risco estratégico e operacional e medidas de controle de riscos.
Silva, Rocha e Melo (2011)	Sistema de Gerenciamento e Controle Interno: uma Análise dos Escritórios de Contabilidade de Belo Horizonte e Região Metropolitana a partir da Taxonomia de Kaplan e Cooper	Analisar o desempenho de 112 empresas contábeis com base no modelo de Kaplan e Cooper.	Os resultados permitiram identificar o nível de integração entre as áreas, qualidade dos dados, emissão de relatórios, constatando o grau de utilização de controle interno e sistemas integrados.

Quadro 2 - Pesquisas sobre controle interno

Fonte: Elaboração própria

Algumas organizações utilizam modelos pré-estabelecidos como o método COSO e COBITT. Contudo, direcionado ao seu sistema operacional, cujo objetivo é o alcance das metas e resultados estabelecidos. Entretanto, algumas dessas pesquisas apresentaram em suas conclusões que as empresas são passivas de irregularidades no quesito “segurança” ao olhar da auditoria externa, mas que melhoram seus resultados quando adotam um sistema de controle. Quando utilizam um método consolidado, agregam valor, conseguem reduzir o risco e desperdício na operação e melhora o ambiente de controle, como também permitem identificar o nível de integração entre as áreas, qualidade dos dados e emissão de relatórios.

3. METODOLOGIA

A pesquisa foi realizada em 168 filiais, localizadas em oito unidades federativas, Goiás (85 filiais), Maranhão (27 filiais), Mato Grosso (20 filiais), Pará (10 filiais), Tocantins (9 filiais), Distrito Federal (13 filiais) Bahia (3 filiais) e Minas Gerais (1 filial), cuja *holding* está sediada na capital Goiânia-GO, que possui em cada unidade um setor de controle interno, integralizado através de sistema similar ao método COSO com a controladoria, auditoria interna e controle interno na holding, durante o período de julho a dezembro de 2014. A coleta de dados foi realizada através das análises em documentos (relatórios administrativos e operacionais, demonstrações financeiras e contábeis e relatórios de auditorias internas e externas do período 2008 a 2013, bem como através de aplicação de questionário fechado, com base no método COSO, aos funcionários responsáveis pela manutenção (input de dados) do sistema e chefias (gerentes e supervisores) em todas as áreas da empresa, com a pretensão de identificar a percepção dos colaboradores que geram a informações e tomam decisões. O período escolhido dar-se-á antes e depois da implantação do sistema de controle interno integrado. Já para a análise dos dados e apresentação dos resultados, foram utilizados softwares SPSS versão 19.0 e planilha Excel versão 2010 para análise estatística de dados.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS**4.1 DIAGNÓSTICO OPERACIONAL**

A empresa desenvolveu um sistema de controle interno integrado que se assemelha ao método COSO, e constituiu alguns departamentos com a missão de controlar os riscos operacionais

inerentes ao seu segmento mercadológico em 2009, devido sua expansão, tais como, departamentos de controle interno, auditoria interna, gestão de negócios, controladoria, segurança patrimonial, prevenção de perdas, entre outros correlacionados. Como também, manuais de procedimentos operacionais para todos os departamentos da empresa, extensivo às filiais.

Foi realizada análises nos relatórios ora citados antes e depois da implantação do sistema de controle, com o objetivo de identificar algumas melhorias nos resultados operacionais. Para entender melhor os resultados analisados, algumas visitas foram realizadas em alguns setores da holding, tais como:

4.1.1 Departamento financeiro

Compreende atividades de contas a receber e pagar, crédito e cobrança, tesouraria e controle interno. Composto por quinze funcionários, dos quais um gerente e três supervisores e demais assistentes e auxiliares, são responsáveis por todas as atividades financeiras da empresa, desde ao simples pagamento até operações mais complexas, como por exemplo, investimentos em ativos financeiros. Os pagamentos de todas as filiais são centralizados nesse departamento.

Pontos Fortes

O controle dos caixas é feito de maneira contínua pelo departamento financeiro; Cada loja é responsável pela integridade do seu caixa; Existe um sistema consolidado, de recolhimento dos valores junto as filiais; Existe um controle de autorização, no recolhimento de numerários nas filiais, por empresa especializada, terceirizada, para a administração geral; Controle de garantias operacionais, vinculados aos empréstimos financeiros, junto aos bancos, com objetivo de não comprometer o fluxo de caixa, pelo não cumprimento de cláusulas contratuais; Análise do risco financeiro e custo de captação das operações efetuadas.

Pontos Fracos

Falhas na comunicação com as instituições financeiras, sobre a inadimplência administrada; Controles manuais de processos operacionais no setor de controle interno, com auxílio de planilhas eletrônicas; Os créditos de liquidação duvidosa, são realizados de maneira inadequada, pela organização (ponto levantado como deficiência significativa pela auditoria externa por três anos consecutivos); Mensuração subavaliada da inadimplência, embora os questionários indiquem que no quesito de “gerenciamento de riscos do negócio financeiramente (mercado - liquidez e crédito - inadimplência e garantias)” tenha apontado 80% “ótimo”, e 20% “bom” na percepção dos gestores e operários respectivamente.

4.1.2 Departamento de contabilidade

Composto por dezesseis colaboradores, um gerente três supervisores, quatro analistas e oito auxiliares. Apresenta balancete acompanhado com suas respectivas notas explicativas e relatório de análise gerencial mensalmente, sempre dia 10 de cada mês à diretoria geral.

Pontos Fortes

Os relatórios contábeis são realizados mensalmente, juntamente com a consolidação, impreterivelmente, até o 5º dia útil do mês subsequente ao do fechamento; Apresentação de demonstrativos e comentários com foco gerencial, das variações mensais de cada linha da

DRE, bem como identificação de riscos operacionais; Os lançamentos contábeis, realizados pelos setores da empresa, são efetivados através de codificação específica, proveniente da parametrização do sistema, revisados mensalmente com o setor de TI.

Pontos Fracos

Os riscos de contingências fiscais, estão elencados como uma das principais falhas, nesse departamento (apontados pela auditoria externa por quatro anos consecutivos); Falha no controle dos créditos de ICMS, oriundos da compra de ativos imobilizados; Ausência de estorno de crédito de ICMS, sobre mercadorias extraviadas; Ausência do recolhimento do IOF, sobre operações de mútuos, entre as empresas do grupo; Todas as despesas estão alocadas em apenas duas empresas, enquanto que as receitas estão distribuídas para todas.

4.1.3 Departamento de Tecnologia de Informação

Composto por 35 funcionários, entre eles um gerente e quatro supervisores, responsável por garantir toda a parte sistemática da organização, suporte aos usuários, banco de dados, e desenvolvimento. Existem duas frentes principais no departamento, uma auxiliando e dando suporte às áreas, outra voltada para o atendimento de demandas do dia a dia, e desenvolvimento novas ferramentas.

Pontos Fortes

Foram identificados os seguintes pontos fortes: Implantação e controle de um sistema, em que é possível controlar as chamadas dos usuários e demandas do departamento; Todos os projetos novos solicitados e criados dentro da organização possuem um registro de maneira a ser possível ver quem solicitou a demanda, a motivação para realização do projeto, e guardar o histórico de como e quando foram executados os processos.

Pontos Fracos

No mesmo levantamento foram considerados os seguintes pontos fracos: Ausência de política de segurança da informação apontada pela auditoria externa e ratificada pelos colaboradores quando dos resultados dos questionários; Controle de acessos não tem uma boa gestão; Os auditores apontam que não existe registro, das atividades dos usuários, com permissões avançadas dos sistemas; Baixa capacidade de gravação de arquivos no banco dados da empresa.

4.1.4 Departamento de Controle Patrimonial e Prevenção de Perdas

Composto por oito colaboradores, o departamento é responsável por realizar o controle e prevenção contra sinistros nas filiais, atividades de segurança e monitoramento patrimonial, acompanhar e ajustar inventários de produtos no estoque, entre outras inerentes.

Pontos Fortes

Foram identificados os seguintes pontos fortes: Recuperação de perdas que vinham ocorrendo por sinistros não solucionados ou ocasionados por falta de padronização e investimento correto em segurança e ajustes indevidos nos estoques; Responsável por poupar a empresa de várias perdas recorrentes que vinham a comprometer o resultado da empresa;

Pontos Fracos

No mesmo levantamento foram considerados os seguintes pontos fracos: Produtos sem giro ou com giro baixo sem gerenciamento (ponto de auditoria externa anualmente); Falha na comunicação entre os setores estoque, vendas e compras, gerando compras equivocadas e estoque desnecessário (ponto de auditoria por três anos consecutivos); Falha nos procedimentos de inventário de estoques e localização de produtos no estoque (ponto auditoria externa por dois anos consecutivos).

4.1.5 Departamento de Vendas

Por ser o carro chefe da empresa, haja vista sua segmentação mercadológica, é onde concentra o maior número de colaboradores, tanto na holding quanto nas filiais.

Pontos Fortes

Foram identificados os seguintes pontos fortes: Constante treinamento dos gerentes e trainees por instituições de ensino superior; Prática de educação continuada para equipe de vendas; Rapidez na aplicação de ações, voltadas para agilizar o processo de vendas; Acompanhamento dos resultados da empresa, individual e consolidada, bem como a margem de contribuição dos produtos e lojas;

Pontos Fracos

No mesmo levantamento foram considerados os seguintes pontos fracos: Vendas realizadas em desacordo, com as políticas comerciais da empresa (ponto de auditoria anual); Falta de uniformidade na transmissão da informação básica pelas filiais (ponto de auditoria externa e ratificada pelos colaboradores através dos resultados dos questionários); Inexistência de manual de vendas, que uniformize a ação dos vendedores no momento da venda.

4.2 RISCOS OPERACIONAIS: ANÁLISE DE ROTINAS SETORIAIS X SUGESTÕES LITERÁRIAS

Foi analisado algumas rotinas em alguns departamentos com os preceitos literários (ALMEIDA, 2010), apresentado no quadro 5, com o propósito da identificação de similaridade. A coluna “status” representa a harmonização das rotinas dos departamentos elencados com as orientações descritas na literatura. O status “satisfatório” indica que a rotina tem semelhança com a literatura acima de 85% (oitenta e cinco por cento). Já o status “insuficiente”, indica que a rotina possui harmonização inferior a 15% (quinze por cento) se comparada com os preceitos literários.

Indagado o gestor do departamento de crédito e vendas, sobre a divisão da carteira (autonomia do setor e instituição financeira) e práticas diferentes por ambos, constatou-se que a divisão foi decisão de diretoria e a diferença de práticas, é que a área de vendas tem autonomia para formatar o crédito para cada cliente. No geral, a empresa harmoniza-se parcialmente com as sugestões literárias, motivo pelo qual se justifica sua inadimplência, 23% acima da prática mercadológica.

Literatura	Empresa analisada	Status
Auditoria Interna		
O auditor interno, não deve estar subordinado àquele cujo trabalho examina, e sim se dirigindo apenas à presidência.	O departamento de auditoria interna reporta diretamente à presidência.	Satisfatório
Departamento de Crédito e Vendas		
Análise de concessão de crédito dos clientes para vendas a prazo	É feita consulta e avaliação de crédito para os clientes da carteira controlada na empresa (atividade própria). Esta prática corresponde a 67% do valor da carteira.	Insuficiente
	A carteira controlada por terceiros (banco) tem a análise realizada pela própria instituição de crédito. 33% do valor da carteira.	Satisfatória
Informações das notas fiscais (quantidade, preços, cálculos, impostos, nome, endereço do cliente etc.)	Essas conferências ficam a cargo dos vendedores e caixas. Não existe procedimento formalizado para garantir essas informações.	Insuficiente
Controles que asseguram que todas as vendas sejam imediatamente contabilizadas.	O registro das vendas é feito de forma imediata no sistema, porém, a efetiva conciliação com a contabilização é realizada posteriormente.	Insuficiente
Lançamento dos custos concomitantes as vendas efetuadas.	No momento da venda já é realizada a baixa no estoque e o reconhecimento do custo	Satisfatório
Contas a Receber e Cobrança		
Existem providências para contas a receber em atraso (análise por idade de vencimento).	É feita análise dos títulos por idade, sendo que são adotadas medidas de cobrança junto ao cliente para garantir a saúde da carteira.	Satisfatório
Garantia que o recebimento das vendas a prazo, seja depositado na conta bancária da empresa.	A empresa possui segregação de funções para garantir a integridade das vendas a prazo. O departamento de controle interno verifica o montante das vendas a ser recebidas junto às instituições de crédito e a tesouraria realiza o controle de recebimentos dessas vendas.	Satisfatório
São utilizadas caixas registradoras, observáveis pelos clientes.	Todas as vendas passam pela caixa registradora.	Satisfatório
Garantia de que os controles são contabilizados na época devida.	A contabilidade concilia os registros de vendas para garantir a contabilização das vendas de forma tempestiva.	Satisfatório
Compras		
As compras são realizadas nas melhores condições de mercado e com as devidas formalizações e aprovações.	A empresa trabalha com sistema de cotações de preços, bem como realiza com autorizações dos gestores para realização das compras.	Satisfatório
Garantia de que apenas compras recebidas são liberadas para pagamento.	O departamento de controle interno é responsável pelas contas a pagar. Existe a validação de que apenas os itens recebidos sejam pagos, já que as funções são segregadas.	Satisfatório

Quadro 3 - Análise das rotinas de controle interno com os preceitos literários

Fonte: Adaptado de Almeida (2010)

4.3 PERCEPÇÃO DOS COLABORADORES A RESPEITO DA ADERÊNCIA DOS CONTROLES INTERNOS APLICADOS NA EMPRESA.

A estrutura do questionário fechado, respondido pelos colaboradores quanto a percepção da eficiência e eficácia do controle interno desenvolvido pela empresa, foi balizado pelo método COSO, devido à similaridade do sistema utilizado pela empresa pesquisada.

A tabela 1 apresenta as frequências referentes às respostas obtidas de operários, relacionadas ao elemento “Ambiente de Controle”, que analisa a cultura corporativa da organização, através do padrão de conduta, atitude, consciência, competência e estilo.

Tabela 1 - Análise descritiva do ambiente e controle na visão dos operários

DESCRIÇÃO	I	R	B	O
A empresa demonstra ter comprometimento com integridade e ter também valores éticos em suas operações.			32%	68%
A empresa comunica a importância dos controles internos.		32%	57%	11%
A empresa possui um manual interno, explicando quais são as atribuições e responsabilidades dos funcionários e da diretoria.	17%	14%	37%	32%
A empresa possui um código de ética ou de conduta, para funcionários.	3%	8%	40%	49%
A administração estabelece os níveis de subordinação e as autoridades, bem como as responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.			26%	74%
A organização, demonstra comprometimento, para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos.	12%	20%	26%	43%
A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.		9%	17%	74%
A empresa conduz programas de treinamento, e conscientização aos seus colaboradores.	11%	9%	26%	54%
A empresa estabelece canais para comunicação aberta (incluindo as anônimas)	6%	14%	31%	49%

Legenda: I – Insuficiente; R – Regular; B – Bom; O – Ótimo

Fonte - Elaboração própria

A tabelas 2, análoga à tabela 1, apresenta as frequências referentes às respostas obtidas de gestores, relacionadas com o “Ambiente de Controle”.

Tabela 2: Análise descritiva do ambiente e controle na visão dos gestores

DESCRIÇÃO	I	R	B	O
A empresa demonstra ter comprometimento com integridade e ter também valores éticos em suas operações.			12%	88%
A empresa comunica a importância dos controles internos.			37%	63%
A empresa possui um manual interno, explicando quais são as atribuições e responsabilidades dos funcionários e da diretoria.	14%	14%	72%	
A empresa possui um código de ética ou de conduta para funcionários.			25%	75%
A administração estabelece os níveis de subordinação e as autoridades, bem como as responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.			37%	63%
A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos.	12%		25%	63%
A organização, faz com que as pessoas assumam responsabilidade, por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.		12%	38%	50%
A empresa conduz programas de treinamento e conscientização, aos seus colaboradores.			37%	63%
A empresa estabelece canais para comunicação aberta (incluindo as anônimas).		14%	43%	43%

Legenda: I – Insuficiente; R – Regular; B – Bom; O – Ótimo

Fonte - Elaboração própria

Em média, 85% dos operários e gestores avaliam o ambiente e controle da empresa, como “bom” e “ótimo”, e 15% como “insuficiente” e “regular”, conforme evidencia as tabelas 1 e 2. Contudo, o item “comunicação” em destaque nas tabelas, precisa ser revisto pela instituição, pois 70% dos colaboradores e gestores entendem ser regular e insuficiente, com destaque ao manual de procedimento de controle interno. Indagado 90% dos gestores e 65% dos colaboradores sobre o resultado, foi percebido que a linguagem aplicada não é clara o suficiente para maior desempenho dos controles internos, na organização. Essa resposta ratifica Almeida (2010), quando afirma que a organização deve adotar linguagem clara e transparente, para não gerar dúvidas quanto ao cumprimento de responsabilidades, pelos colaboradores, mantendo-o, atualizado a cada rotina alterada, atualizada e nova.

Quanto a percepção dos colaboradores e gestores sobre o quesito vinculados à “avaliação de riscos” internos e externos, na identificação e análise pela administração, com foco no alcance dos objetivos da organização, 11 % dos colaboradores entendem ser “insuficiente” e “regular”, com destaque para o item “liberação de pagamento x compras recebidas”. Eles entendem que os controles proativos ao risco, são frágeis quanto aos descumprimentos das normas internas, processos operacionais e contas a pagar. Já na visão dos gestores, não há fragilidade, pelo contrário, total segurança. Indagado os gestores sobre o resultado, os mesmos responderam que os riscos levantados pelos operários, são imateriais ou irrelevantes, e que muitos desses riscos, já tiveram ações para sua devida correção.

Já sobre as atividades e controle, responsáveis por divulgar as políticas, procedimentos e práticas adotadas para assegurar os objetivos operacionais e estratégias para atenuar riscos inerentes, 20% dos colaboradores e gestores classificam como “insuficiente” e “regular”. Com destaque para os itens “controle do sistema de informática”, “segregação de funções”, “limites de autoridade” e “segurança de ativos”, que na visão de ambos precisam ser reavaliados.

A tabela 3 apresenta a percepção dos operários quanto à “informação e comunicação” nos processos operacionais da empresa pesquisada.

Tabela 3 - Análise descritiva das informações e comunicação na visão dos operários

DESCRIÇÃO	I	R	B	O
A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.	3%	14%	43%	40%
A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidade pelo controle.		12%	31%	57%
A empresa disponibiliza comunicação com a alta administração.	11%	23%	40%	26%
A empresa disponibiliza informações a todos os envolvidos.	11%	23%	29%	37%
A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.	11%	14%	46%	29%

Legenda: I – Insuficiente; R – Regular; B – Bom; O – Ótimo

Fonte - Elaboração própria

A tabela 4 (ver à frente) foi estruturada de maneira análoga à tabela 3 e apresenta a percepção dos gestores quanto à “informação e comunicação”, nos processos operacionais da empresa pesquisada.

Analisando a tabela 3, verificasse que 24% dos operários entendem que a empresa deixa a desejar na política de comunicação adotada. A administração geral não se preocupa com a ausência de transparência da informação e comunicação adotada com seus funcionários. Essa percepção corrobora com a dos gestores, em destaque o quesito “abrangência” conforme tabela 4.

Tabela 4 - Análise descritiva das informações e comunicação na visão dos gestores

DESCRIÇÃO	I	R	B	O
A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.			38%	62%
A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidade pelo controle.			38%	62%
A empresa disponibiliza política de comunicação com a alta administração.			62%	38%
A empresa disponibiliza informações a todos os envolvidos na empresa.		14%	29%	57%
A organização se comunica com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.		13%	37%	50%

Legenda: I – Insuficiente; R – Regular; B – Bom; O – Ótimo

Fonte - Elaboração própria

Foram elaboradas também as tabelas 5 e 6, que demonstram a percepção dos colaboradores e gestores sobre as atividades de monitoramento praticados na empresa. Essas atividades visam estimar e avaliar a qualidade dos controles internos, e verificar se elas estão adequadamente desenhadas e monitoradas.

Tabela 5 - Análise descritiva das atividades de monitoramento na visão dos operários

DESCRIÇÃO	I	R	B	O
A organização seleciona, desenvolve avaliações contínuas ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.	9%	14%	43%	34%
A organização avalia e comunica deficiências no controle interno, em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive à estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável.	9%	14%	46%	31%
Confirmação de que as pessoas que avaliaram as atividades de controle, o fizeram de modo pontual, e com compreensão total, e completa das implicações de correntes desse tipo de confirmação.		23%	34%	43%
Comprovação de que a documentação completa e precisa é mantida	6%	20%	40%	34%
Documentação e comunicação relatadas sobre os resultados das avaliações.	6%	24%	29%	41%
Atividade da equipe de gerenciamento do programa de controles internos.	9%	14%	48%	29%
Atividade de auditoria interna.	6%	17%	29%	48%

Legenda: I – Insuficiente; R – Regular; B – Bom; O – Ótimo

Fonte - Elaboração própria

Para 25% dos colaboradores as atividades de monitoramento praticados na empresa é “insuficiente” ou “irregular”, devido a falta de comunicação transparente e abrangente, principalmente na divulgação dos resultados e guarda de documentos, é o que também apresenta a tabela 5.

A tabela 6, resultado da percepção dos gestores, demonstra que 13% dos gestores corroboram com a percepção dos colaboradores nos itens “insuficiente”. Ratificando a deficiência na comunicação. Contudo, as atividades de auditoria interna, muito bem avaliada pelos gestores, deixa a desejar para 23% dos colaboradores. Isso ocorre em razão da auditoria apontar apenas as falhas, sem ao menos sugerir soluções.

Tabela 6 - Análise descritiva das atividades de monitoramento na visão dos gestores

DESCRIÇÃO	I	R	B	O
A organização seleciona, desenvolve avaliações contínuas ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.			63%	37%
A organização avalia e comunica deficiências no controle interno, em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive à estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável.	13%		62%	25%
Confirmação de que as pessoas que avaliaram as atividades de controle, o fizeram de modo pontual, e com compreensão total, e completa das implicações de correntes desse tipo de confirmação.	13%		50%	37%
Comprovação de que a documentação completa e precisa é mantida	13%		62%	25%
Documentação e comunicação relatadas sobre os resultados das avaliações.	13%		37%	50%
Atividade da equipe de gerenciamento do programa de controles internos.	13%		62%	25%
Atividade de auditoria interna.			25%	75%

Legenda: I – Insuficiente; R – Regular; B – Bom; O – Ótimo

Fonte - Elaboração própria

5. CONCLUSÃO

A pesquisa investigou a percepção dos colaboradores e gestores sobre o sistema de controle interno desenvolvido e aplicado em suas unidades. Para isso, utilizou-se de informações internas coletadas através relatórios produzidos pelos setores administrativos e operacionais, de resultado dos questionários aplicados aos funcionários que elaboram a informação e tomam decisões, bem como da comparação de algumas rotinas setoriais com as sugestões literárias

A empresa desenvolveu um sistema de controle interno similar com o método COSO, mas tem dificuldades em gerenciar a descrença dos seus colaboradores e gestores quanto a eficiência do mesmo em algumas rotinas. Entre elas, “a comunicação”, elemento fundamental para evolução social e crescimento econômico. A potencialização do sistema é subutilizada, culminando à decisão da experiência profissional de cada gestor. Os alimentadores dos dados do sistema, não recebem feedback de suas atividades, apenas os pontos de auditoria interna e externa sem quaisquer sugestões de melhorias.

Identificou-se também que embora a empresa não tenha adotado nenhuma estrutura de controle interno literário, a mesma possui estrutura semelhante com o método COSO e de acordo com a percepção dos funcionários, a empresa cumpre parcialmente o método, controla o caixa e o endividamento, mas deixa a desejar na carteira de clientes, quando subavalia a provisão para crédito de liquidação duvidosa e a contabilidade é frágil no controle de contingência fiscal.

A área de TI responsável pela harmonia da integração dos sistemas, é frágil no controle de acesso ao sistema, bem como não registra as ações dos usuários com permissões mais avançadas. Mas foi através do sistema de controle interno que a empresa reduziu as perdas por roubos e melhorou a gestão de estoque e que a área de vendas, carro chefe da empresa, realiza algumas operações comerciais fora dos padrões da empresa, deixando a carteira de contas a receber com índice de devedores duvidosos frequente.

Na análise de comparabilidade à literatura, a empresa apresentou satisfatório nível de atenção, aos controles sugeridos, embora ainda existam controles que não atendem completamente, tais

como, conferência das notas fiscais de vendas, padronização das normas comerciais praticadas e contabilização imediata das vendas.

Com base nas informações obtidas, conclui-se que a empresa não utiliza as informações geradas pelo sistema de controle interno em suas decisões estratégicas e utiliza parcialmente em suas decisões operacionais. Já quanto o grau de confiabilidade pelos colaboradores sobre os itens comunicação e credibilidade é insatisfatório. Isto ocorre por haver ruídos na transparência, clareza abrangente e feedback. A empresa estruturou-se com equipamentos e pessoas qualificadas, mas não utiliza a ferramenta de controle interno adequadamente.

Como sugestão para futuras pesquisas, recomenda-se confrontar os resultados apresentados com outras unidades da federação em outros segmentos, tais como industriais e prestadoras de serviço.

6. REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ANTUNES, J. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil**. 1998. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.
- SKAIFE Ashbaugh, H.; et al. The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accrual quality. **The Accounting Review**, v. 83, n. 1, p. 217-250, 2008.
- ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BARBOSA, D. O.; SPECCHIO, S. R. A.; PUGLIESI, W. R. "Novas metodologias." São Paulo: IBCB 84 (1999).
- BEUREN, I.M.; DALLABONA, L. F.; DANI, A. C. **Disclosure de informações sobre gestão de riscos e controle interno pelas empresas listadas na BM&FBOVESPA**. Revista de Economia e Administração, v. 10, n. 1, 2011.
- BRODBECK, Â. F.; RIGONI, E. H.; CANEPA, P. C. V. **Uma análise do nível de maturidade do alinhamento estratégico entre negócio e tecnologia de informação**. In: ENANPAD, 31. 2007, Rio de Janeiro. Anais. Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.
- CAETANO, G. **Produção científica sobre controle interno e gestão de riscos: estudo bibliométrico dos artigos apresentados no Congresso USP e no ENAPAD entre 2001 e 2008**. 2010. 148 f. Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo. 2010.
- COOPER, R.; KAPLAN, R. S. **The design of cost management systems**. New Jersey: Prentice Hall, 1998.
- COSO, Committee of Sponsoring Organizations of the Theadway Commission. **Controle Interno: Estrutura Integrada**. Sumário Executivo. Tradução livre do original em inglês. Maio. 2013
- DANTAS, J. A.; 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. Brasília v. 12, n. 2, p. 3 – 19, mai/ago 2010.
- CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução n 820/97: aprova a NBC T 11–Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis com alterações e dá outras providências. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade auditoria e perícia**. Brasília: CFC, 2006.
- DELLOITE, Touche Tohmatsu. **Análise Setorial: O varejo no novo cenário econômico**. 2009
- DOYLE, J.T.; GE, W.; MCVAY, S. Accruals quality and internal control over financial reporting. **The Accounting Review**, v. 82, n. 5, p. 1141-1170, 2007.

- EMANUELS, J.; HERMES, N.; HOOGHIEMSTR, R. **A cross-country study on the effects of national culture and institutional environment on internal control disclosure**. In: BENELUX CORPORATE FINANCE DAY, 2010, Holanda. Annals... Holanda: University of Groningen, 2010.
- FALEIROS, J. P. M. **Comércio varejista: uma análise do comportamento do volume de vendas sob uma perspectiva não linear**. Revista do BNDES. 2009.
- FARIAS, R. P.; DE LUCA, M. M. M.; MACHADO, M. V. V. **A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos**. Contabilidade, Gestão e Governança, v. 12, n. 3, p. 55 - 71, 2009.
- FERREIRA, R. J. **Auditoria**. 6ª ed. Rio de Janeiro, 2008.
- GE, W.; MCVAY, S. The disclosure of material weaknesses in internal control after the Sarbanes-Oxley Act. **Accounting Horizons**, v. 19, n. 3, p. 137-158, 2005.
- GLOVER, J.G., MAZE, C.L. **Managerial control: Instruments and Methods in Industry**. New York: Ronald, 1937.
- IBGE. **Pesquisa Anual do Comércio**. Rio de Janeiro, v. 24, p.1-151, 2012
- JACQUES, E. A. **O controle interno como suporte estratégico ao processo de gestão**. Revista Eletrônica de Contabilidade. v. 4, n. 1. 2007.
- MAIA, M. S; DUEÑAS, Marlene Ribeiro da; ALMEIDA, Priscila Plaza; MARCONDES, Sérgio; CHING, Hong Yuh e SILVA Rodrigo: **Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa**. Revista Universo Contábil, v. 1, n. 1, p. 54-70, 2005.
- MARTIN, N.C; SANTOS, L. R.; DIAS FILHO, J. M. **Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de controladoria**. Revista Contabilidade e Finanças. N. 34, jan/abr 2004, p. 7-22.
- MATTOS, C. C.; MARIANO, R. P. **Controle Interno: Uma Abordagem Teórica**. Contabilidade Vista & Rev. Belo Horizonte, v. 10, n. 1, p. 34-39, Mar. 1999.
- MIGLIAVACCA, P. N. **Controles Internos nas Organizações**. São Paulo: Edicta, 2002.
- PEREIRA, A. N. **Controles Internos Empresariais e Gestão: Visões e Importância-Uma Abordagem Exploratória**. Contabilidade Vista & Revista, v. 15, n. 3, p. 27-44, 2009.
- RESKE FILHO, A.; DE ALBUQUERQUE JACQUES, E.; MARIAN, P. D. **O controle interno como ferramenta para o sucesso empresarial**. Revista Sociais e Humanas, v. 18, n. 2, p. 49-54, 2005.
- SILVA, C. A. T.; LIMA, D. H. S. Formulation Effect: **Influência da forma de apresentação sobre o processo decisório de usuários de informações financeiras**. In: ENANPAD, 31, 2007, Rio de Janeiro. Anais. Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.
- SILVA, W. 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**. Revista de Contabilidade e Organizações, v. 5, n. 11, p. 125-144, 2011.