



**UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

DAVI VAZ CERQUEIRA

**CONTROLE INTERNO NA GESTÃO DAS EMPRESAS DE
GRANDE PORTE**

**Salvador
2016**

DAVI VAZ CERQUEIRA

**CONTROLE INTERNO NA GESTÃO DAS EMPRESAS DE
GRANDE PORTE**

Monografia apresentada ao curso de graduação de Ciências Contábeis da Universidade Católica do Salvador, como requisito essencial para obtenção do grau de bacharel em ciências contábeis.

Orientador: Prof. Rubens Mario Ribeiro Pacheco.

**Salvador
2016**

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, por ser essencial em minha vida, autor de meu destino, meu guia, socorro presente na hora da angústia, e minha família que ajudou-me ao longo dessa caminhada.

AGRADECIMENTOS

Obrigado meu Deus pela oportunidade de estar aqui, poder reparar meus erros e seguir caminhando em direção à vitória tão esperada em minha vida.

Nesse momento aproveito a oportunidade para agradecer a todas as pessoas que me ajudaram e me apoiaram de alguma forma na execução desta monografia:

À Deus;

À minha família;

Ao meu orientador;

Aos amigos;

Aos professores;

E a todos que passaram comigo nesse processo de transição profissional que a vida cada dia tem me proporcionado.

“Que os vossos esforços desafiem as impossibilidades,
lembrai-vos de que as grandes coisas do homem foram conquistadas
do que parecia impossível.”

Charles Chaplin

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo proporcionar ao leitor uma pesquisa sólida às questões relacionadas aos sistemas de controles internos adotados dentro das grandes organizações. Demonstrando a estruturas propostas de alguns Órgãos fiscalizadores e expedidores sobre o assunto, juntamente com a visão alguns especialista na área de gestão contábil e empresarial, trazendo alguns modelos de enquadramento de controle interno dentro da empresa.

Com isso a pesquisa traz toda estrutura conceitual e analítica para implementação de sistemas de controles internos dentro da organização. No momento em que o país se encontra em uma crise econômica e política, proporcionando um cenário de insegurança nas demonstrações contábeis financeiras de grandes organizações, sendo assim os seus usuários (investidores) dessas informações tem tido incertezas em investir na economia brasileira, com isso os gestores brasileiros tem criado alguns questionamentos, para qual modelo de gestão controle seria “razoável” para serem estabelecidos nas grandes organizações privadas e pública no Brasil.

Palavras-Chave: Controles internos; registros contábeis; auditoria; gestão empresarial; organizações.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Ciclo de planejamento.....	22
Figura 2 – Estrutura de controle.....	25
Figura 3 - Distribuição das atividades de controle por macroprocesso.....	39

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Análise sobre controle dos riscos do macroprocesso.....	39
Tabela 2 - Dados do setor de contabilidade.....	40

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Síntese das Técnicas de Coleta de Informações.....	35
Quadro 2 - Formação de análise.....	43
Quadro 3 - Formação de dado.....	44

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

CPC – Comitê de Pronunciamento Contábil

NBC - Norma Brasileira de Contabilidade

UCSal - Universidade Católica do Salvador

CGU – Controladoria Geral da União

PWC - *PricewaterhouseCoopers*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
2 ESTRUTURA, CARACTERÍSTICA E IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES INTERNOS	15
2.1 CONTABILIDADE SEUS PRINCÍPIOS, POSTULADOS E CONVENÇÕES... 15	
2.1.1 Postulados..... 15	
2.1.2 Princípios..... 16	
2.1.3 Convenções 17	
2.1.4 Os princípios contábeis conforme a resolução do CFC 750/93 17	
2.2 GESTÃO EMPRESARIAL..... 21	
2.3 CONTROLES INTERNOS 21	
2.3.1 Definição dos padrões de controle..... 23	
2.3.2 Comparações das informações de comportamento dentro das atividades do sistema 23	
2.3.3 Ação corretiva..... 24	
2.3.4 Recomeço do ciclo de planejamento 24	
2.4 ESTRUTURAS DOS CONTROLES INTERNOS 24	
2.4.1 Ambiente de controle..... 25	
2.4.2 Avaliação de risco 26	
2.4.3 Atividade de controle 26	
2.4.4 Informação e comunicação 26	
2.4.5 Atividades de monitoramento 27	
2.4.6 Princípios dos componentes do controle interno 27	
2.5 CARACTERÍSTICA E IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES INTERNOS..... 28	
2.6 COSO 30	
3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	32
3.1 TIPOLOGIAS DE PESQUISA 32	
3.2 INSTRUMENTOS DE COLETA 33	
3.3 OBJETIVO DA PESQUISA..... 34	
3.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA..... 34	
3.5 TÉCNICAS DE ANÁLISES 35	
3.6 MODELO DE TÉCNICAS 35	
4 ANÁLISES DE RESULTADOS.....	37
4.1 ANÁLISE DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DA COSO NO BRASIL 37	
4.1.1 Parâmetros de análise 38	
4.2 PROPOR O CONTROLE INTEGRADO DO COSO COMO UM MODELO DE CONTROLES INTERNOS EFICAZ PARA AS ORGANIZAÇÕES DE GRANDE PORTE..... 41	
4.2.1 Ambiente de controle..... 41	
4.2.2 Avaliação de risco 42	
4.2.3 Atividade de controle 42	
4.2.4 Informação e comunicação 43	

4.2.5 Atividades de monitoramento	43
4.3 INVESTIGAR COMO SE PODE SISTEMATIZAR OS CONTROLES INTERNOS NO ASPECTO CONTÁBIL DE FORMA EFICAZ PARA UMA ORGANIZAÇÃO DE GRANDE PORTE.....	44
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	46
REFERÊNCIAS	48
APÊNDICE A – QUADRO DEMOSTRATIVO DE ANÁLISE DE CONTROLE INTERNO	49
APÊNDICE B – QUADRO DEMOSTRATIVO DE ENQUADRAMENTO NOS COMPONENTES DO COSO NO SETOR DE CONTABILIDADE	50
APÊNDICE C – ANÁLISE SOBRE CONTROLES DOS RISCOS DO MACROPROCESSO	51
APÊNDICE D – FORMAÇÃO DE DADOS.....	52
APÊNDICE E – FORMAÇÃO DE ANÁLISES.....	53

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho aborda a estrutura dos sistemas de controles internos dentro das organizações tendo em vista a atual situação socioeconômica do país. Trazendo como título: Controle interno como apoio a gestão.

Atualmente o Brasil tem passado por grandes violações nos controles internos dentro das suas organizações. Onde essas repercussões têm ocasionado grandes prejuízos econômicos.

Essa situação parece ter aflorado fortemente com a crise econômica e política do país, com diversos casos que ferem os sistemas de controles adotados pelas organizações deixando transparecer inconfiabilidades nas suas informações demonstradas, repercutindo uma instabilidade econômica.

Em algumas ocasiões os próprios gestores têm colaborado com a fragmentação dos controles internos pré-estabelecidos, muitas vezes deixando de dar a devida importância, ou participando direta ou indiretamente do processo de fraude. Proporcionando uma incerteza sobre as informações evidenciadas nas demonstrações contábeis empresariais aos seus usuários.

Para tentar neutralizar essas violações é preciso que de certa forma, haja uma maior preocupação dos donos de empresas e gestores, referentes às normatizações utilizadas para seus controles, formulando uma visão operacionalizada de suas atividades e transações internas para que haja um maior entendimento da realidade patrimonial.

Face ao exposto, nasce a seguinte problemática: **Como se pode constituir um sistema de controle interno dentro do aspecto contábil de forma eficaz para uma organização de grande porte?**

A partir desse questionamento propõem-se as seguintes hipóteses:

a) É possível ver que os sistemas de controles internos montados em algumas organizações de certa forma não são confiáveis, por questões de falta de estrutura operacional, seja, física ou tecnológica.

b) As empresas muitas vezes não se preparam para acontecimento de fraude ou roubo, depois que vem à tona passa-se a perceber como é importante um

controle interno. A implantação de um sistema de controle é um grande desafio, pois as organizações já têm toda uma cultura de trabalho já definida para os funcionários.

Com isso, o objetivo geral da presente pesquisa é: Investigar como se pode sistematizar os controles internos no aspecto contábil de forma eficaz para uma organização de grande porte, trazendo como os seus objetivos específicos:

- I. Conceituar a estrutura, características e importâncias dos controles internos nas organizações nos dias atuais.
- II. Descrever alguns instrumentos de controles internos no aspecto contábil.
- III. Analisar o sistema de controle interno da COSO no Brasil.
- IV. Propor o controle integrado do COSO como um modelo de controles internos eficaz para as organizações de grande porte.

Dessa forma, o presente assunto tem aflorado o interesse de cada vez mais debruçar ao estudo de maneira acadêmica e específica, visando futuramente fazer uma especialização na área de Controladoria e gestão empresarial, tentando contribuir com a sociedade cada vez mais justa, nesse tema tão relevante aos aspectos econômicos da organização na atualidade.

Conforme o objetivo geral e específico da presente pesquisa conceituará a estrutura e características para o sistema de controle interno de uma empresa. Com isso, este trabalho está estruturado em quatro capítulos.

O segundo capítulo abordar-se-á questões conceituais e estruturais, expondo os conceitos e estruturas gerais para formatação exposta para um controle interno, a metodologia usada quanto aos objetivos será exploratória e descritiva visando buscar fontes teóricas sobre o presente assunto através do conhecimento de estudiosos do presente ramo.

Quanto aos procedimentos metodológicos serão realizadas pesquisas bibliográficas e pesquisas por meio eletrônico, onde terá como seu enfoque o regime qualitativo, expondo o domínio e entendimento do assunto abordado de forma clara e objetiva.

O terceiro capítulo terá como seu enfoque as questões de análise e pronunciamento dos regulamentos estabelecidos pelos órgãos competentes dentro do aspecto contábil e controle. Onde serão empregados os métodos descritivos, pois terá como seu objetivo demonstrar análises e impactos relacionados a informações de controles perante a contabilidade dentro de seus processos financeiros e gerenciais perante a organização. Quanto aos procedimentos serão bibliográficos;

partindo de pontos de vistas de grandes especialistas no ramo de controladoria, auditoria e gestão empresarial. O enfoque será qualitativo, pois analisar-se-á a variedade de discursos relevantes sobre o tema.

No quarto capítulo será demonstrada uma exemplificação do sistema montado pelo COSO para os controles internos, adotados pela CGU para avaliação de controle da Petrobrás. Dando ênfase ao sistema de aplicação do controle interno dentro de uma instituição, trazendo conhecimentos teóricos e práticos para esse procedimento, com a justificativa de demonstrar alguns instrumentos de controles e planejamentos estratégicos para organizações de grande porte.

O procedimento metodológico a ser aplicado será através do estudo documental. Enquanto a abordagem será feita de forma documental, através das demonstrações de controles da Petrobrás e relatório da CGU (Controladoria Geral da União) de forma qualitativa de estudo.

2 ESTRUTURA, CARACTERÍSTICA E IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES INTERNOS

O presente capítulo apresenta de forma conceitual as questões relacionadas aos controles internos dentro do enfoque contábil para apoio a gestão empresarial, tendo em vista o atual panorama do Brasil, no contexto das violações dos sistemas de controle e inconfiabilidade nas informações contábeis demonstradas nas grandes organizações.

A referida pesquisa busca uma reflexão nas relações de estruturação e formação da gestão empresarial e dos sistemas de controle interno para elaborações dos relatórios gerenciais contábil dentro das organizações. Para começamos iremos falar sobre a Contabilidade, conseqüentemente sobre a gestão empresarial e finalizaremos nos controles internos.

2.1 CONTABILIDADE SEUS PRINCÍPIOS, POSTULADOS E CONVENÇÕES

Segundo Padoveze, (2008, p. 3) contabilidade é “[...] como um sistema de informação que controla o patrimônio de uma entidade”.

A contabilidade em alguns momentos da sua história teve que se desenvolver de forma rápida para adequação das suas necessidades em relação aos melhores critérios de registro de determinadas transações. Através dessas dúvidas adotaram regras básicas criadas por alguns contadores da época onde denominaram com os fundamentais princípios contábeis, que estão classificados de acordo com Padoveze (2008) em três categorias: Postulados, princípios e convenções.

2.1.1 Postulados

Para Padoveze, (2008, p. 112) “Postulados significam os elementos vitais, elementos básicos, em que se estruturou toda a contabilidade atual”.

Com isso Padoveze (2008) divide em dois postulados:

- a) Entidade – Um patrimônio de uma organização não pode ser confundido com patrimônio de terceiros, seja eles seus proprietários ou outros. (PADOVEZE, 2008).
- b) Continuidade – Uma empresa deve ser avaliada de forma contínua, na suposição que nunca será extinta. (PADOVEZE, 2008).

2.1.2 Princípios

A contabilidade é uma ciência de caráter essencialmente prático. Ao longo dos anos, diversos critérios foram desenvolvidos, diversas opções foram efetuadas, numa tentativa de normatizar e de se chegar a uma melhor forma de controlar o patrimônio de uma entidade. Assim, os princípios são a exteriorização de critérios aceitos pela maioria dos contadores. (PADOVEZE, 2008, p. 113).

Dentro disso, os princípios segundo Padoveze (2008) se dividem em seis princípios:

- a) Denominador comum monetário – É um princípio que tem como objetivo evidenciar a contabilização conforme avaliação de uma única moeda.
- b) Competência do exercício – É o princípio utilizado pela contabilidade para registro das despesas e receitas do exercício.
- c) Realização da receita – Todas as receitas realizadas devem ser consideradas como efetuadas.
- d) Confrontação da despesa – Todas as despesas que geram receitas na apuração do exercício devem ser confrontadas.
- e) Custo com base de valor – É o princípio que trata das contabilizações nas aquisições dos ativos pelo valor histórico.
- f) Essência sobre a forma – Princípio que trata da forma dos registros contábeis nos aspectos legais e fiscais, dentro da natureza econômica do evento realizado, olhando não somente a forma em que é legalmente apresentado, mas a forma do seu evento a ser registrado.

2.1.3 Convenções

Dentre dos postulados e princípios ainda nasce uma modalidade fundamental para a contabilidade que são as convenções. Segundo Padoveze (2008, p. 117). “As convenções são tidas como restrições aos princípios contábeis. São também consideradas normas de caráter prático que devem ser observadas, como guias, facilitando o trabalho do contador”.

Essas convenções dividem-se em quatro pontos:

- a) Objetividade – Trata da clareza de uma escrituração dentro de um fato, tirando a subjetividade na forma do lançamento contábil.
- b) Materialidade – Está relacionada aos custos-benefícios interligada a informação dentro da exatidão numérica.
- c) Consistência – É uma das principais convenções, onde se refere ao critério de avaliação do patrimônio (ativo, passivo) de uma organização adotada pelo contador.
- d) Conservadorismo – Trata-se da questão relacionada nas dúvidas do contador pela forma de contabilização de um registro, onde deverá optar pela forma mais conservadora de uma escrituração.

Mostrados os princípios fundamentados por Padoveze (2008) acima, o autor ainda fala sobre resolução do CFC 750/93 dando os conceitos sobre os princípios contábeis. Com isso, iremos mostrar agora esses princípios na sua atualidade, visto que ocorrerão algumas alterações do que antes retratado pelo o autor, a resolução 1282/10 trouxe essas alterações dentro do CFC 750/93 dentre elas a revogação de alguns artigos.

2.1.4 Os princípios contábeis conforme a resolução do CFC 750/93

I. Princípio da entidade

Segundo o artigo 4º da referida resolução diz que, o princípio da entidade é o princípio que tem como seu objeto reconhecer a autonomia patrimonial dentro da

contabilidade, independente de quem a pertença, em forma única ou coletiva, sem diferenciação de seu caráter de natureza lucrativa ou não.

II. Princípio da continuidade

Conforme artigo 5º da resolução 750/93 “O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)”.

O Princípio da continuidade visa à indeterminação da vida útil de uma empresa, ou seja, é definido o seu início pela sua data de criação, mais o seu término é por tempo indeterminado.

III. Princípio da oportunidade

Na resolução 750/93, esse princípio é conceituado como o processo de mensuração e apresentação dos componentes do patrimônio, onde produzem informações íntegras e tempestivas.

Sendo assim, esse princípio tem como sua funcionalidade ponderar a relação entre oportunidade e a confiabilidade da informação contábil, de forma que tudo ali contabilizado venha ser íntegro.

IV. Princípio do registro pelo valor original

Antes de continuarmos a falar sobre o assunto, é preciso salientar que o princípio da atualização monetária foi revogado pela resolução CFC nº1282/10, e com isso passou-se a ser parte integrante do princípio do registro pelo valor original.

Conforme artigo 7º da resolução 750/93, “O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devam ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional”. Como isso o referido artigo conceitua bases de mensuração de diferentes formas, como vamos citar abaixo:

1. Custo Histórico: É a forma de registro conforme valores pagos ou a serem pagos pelo valor justo conforme sua data de aquisição ou recebimento no curso normal de suas operações liquidadas.

2. Variação do custo histórico: Já dentro da variação pelo custo histórico conforme resolução refere-se a partes integrantes do patrimônio, onde podem sofrer variações conforme os seguintes fatores:

- a) Custo corrente. Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data ou no período das demonstrações contábeis. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data ou no período das demonstrações contábeis;
- b) Valor realizável. Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais poderiam ser obtidos pela venda em uma forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da Entidade;
- c) Valor presente. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da Entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera, seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da Entidade;
- d) Valor justo. É o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em uma transação sem favorecimentos;
- e) Atualização monetária. Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais. (RESOLUÇÃO CFC nº750/93).

V. Princípio da Competência

O princípio que trata dos fatos geradores dos lançamentos contábeis. No artigo 9º da resolução 750/93 diz que: “O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento”.

Através desse fato pressupõe que o objetivo final é o confronto de todas as receitas e despesas do exercício.

VI. Princípio da Prudência

Esse princípio determina as condições correlatas das relações empregatícias aos ativos e aos passivos, tendo-lhe as questões das adoções de

estimativas. Determinando que dentro dos componentes do ativo sempre seja dado pelo menor valor e para o passivo pelo de maior valor, com intuito de conservação real das mutações patrimoniais dentro do patrimônio Líquido da organização. Como pode ser vista no artigo pelo artigo 10º da resolução 750/93, conforme segue abaixo:

Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10).

Com isso, é possível ver que a contabilidade em termos gerais tem se desenvolvido cada vez mais conforme aos acontecimentos econômicos financeiros dentro dos aspectos sociais para uma melhor adequação dos sistemas de administração de controles das organizações.

Hoje em dia, a contabilidade é imprescindível dentro das organizações de grande porte, pois, sem ela é impossível ter um controle dentro de uma estrutura administrativa de forma apropriada, colaborando para tomadas de decisões gerenciais. Dentro das atividades objetivas pela ciência contábil que é gerenciamento das mutações patrimoniais, passou-se também a fazer monitoramentos das transações financeiras de resultado e de custos, avaliando suas respectivas variações econômicas. A contabilidade mostrou-se que não é só utilizada de forma técnica mais também de forma gerencial, ajudando nas formulações de receitas e despesas dentro das análises de formação de custo empresarial na atividade final da empresa que é o “lucro”.

Com esses desenvolvimentos contábeis nasceram outras formações estruturais dentro do sistema de organograma empresarial, passou então o contador a ser um “controller”, que nada mais é do que, contador gerencial que tem a função de coordenar o processo de gestão, nos aspectos econômico, financeiro e patrimonial. Então passou-se a ter uma nova estrutura normativa dentro das organizações, que chamamos controle interno.

2.2 GESTÃO EMPRESARIAL

Podemos dizer que a gestão empresarial nada mais é do que a administração da empresa. Segundo Maximiano (2000), administração significa ação, ou seja, é o processo de realizar ações e tomadas de decisões dentro dos principais processos empresariais. Dentro desses processos Maximiano (2000) destaca como quatro processos principais, e que estão interligados com administração:

- Planejamento – Que é o processo que define os objetivos e atividades de recurso da organização;
- Organização – Que é o processo onde refere-se a toda estrutura de trabalho e responsabilidade a serem realizados;
- Direção – é o processo responsável pela execução de objetivos através das atividades realizadas;
- Controle – é o processo que tem como seu objetivo assegurar a realização dos objetivos.

Administração desses processos é o que compõem a essência do chamado enfoque funcional. (MAXIMIANO, 2000). Dentro disso, podemos dizer que o principal processo é o controle onde a partir de agora iremos mostrar todo seu conceito e estrutura.

2.3 CONTROLES INTERNOS

Segundo Maximiano (2000), controle interno pode ser definido como sistema de processo ligado a um padrão de comportamento predefinido pela organização.

Para Oliveira e outros (2008), conceito de sistema contábil e de controles interno segue a mesma linha, conforme o Conselho Federal de Contabilidade, sendo o plano e conjunto de métodos e procedimentos adotados pela organização para proteção e transparência do patrimônio, dentro das suas elaborações e emissões das demonstrações contábeis de forma confiável.

Oliveira e outros (2008, pág. 83) ainda trazem mais duas definições de controles internos, mas destacaremos agora a terceira definição dado pelo mesmo que é:

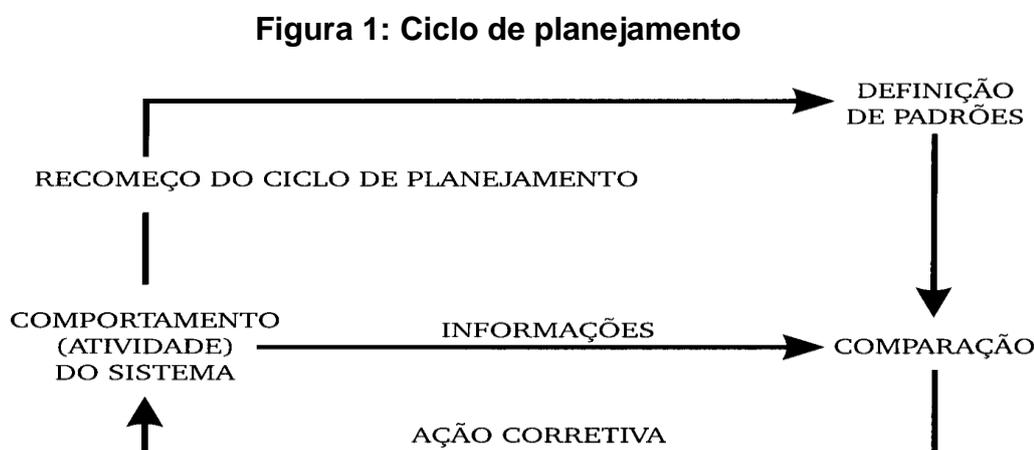
[...] controle interno é o conjunto de procedimentos que, integrados ao fluxo operacional da empresa, visa detectar e prevenir desvios – erros e irregularidades, intencionais ou não que possam:

- Afetar negativamente o desempenho da entidade;
- Ocasionar impactos em sua lucratividade e/ ou estrutura financeira; bem como;
- Resulta em reflexos significativos em suas demonstrações contábeis para o usuário interno ou externo, relatórios gerencias e demais análises e demonstrativos operacionais e financeiros.

Maximiano (2000), ainda exemplifica o processo de controle como a condução de um automóvel através do sistema de transporte de pessoas, trazendo o motorista como principal elemento do sistema de controle interno, sendo o responsável pela condução e resultados adquiridos pelo caminho percorrido. Essa figuração refere-se à comparação dos procedimentos expostos dentro da empresa para garantir o objetivo principal sem distorções.

Demonstrando que dentro das ações do sistema de controle é preciso fazer parametrizações que busquem identificar contextos que possam detalhar a precisão da informação prestada sobre as suas atividades. Desta forma, as normativas se comunicam internamente dentro da organização, devendo ser compartilhadas e exercidas sobre todos, tentando assim buscar a eficiência e eficácia dentro do controle, dentro do sistema de departamentalização, buscando uma estrutura interdependente para melhor administração do ciclo normativo.

Para melhor entendimento desses processos de controles, a figura a seguir destaca esses componentes através de fases:



Fonte: Maximiano (2000, p. 457).

Conforme figura acima vemos que as fases dos procedimentos de controle que são:

1. Definição dos padrões;
2. Comparações das informações de comportamento dentro das atividades do sistema;
3. Ação corretiva;
4. Recomeço do ciclo de planejamento

Com isso iremos detalhar cada componente dentro das fases de processos de padrões de controle.

2.3.1 Definição dos padrões de controle

Segundo Maximiano (2000), a definição dos padrões de controle é a principal ferramenta para controle interno, pois através dela as empresas podem fornecer seus critérios de avaliação de desempenho.

E com isso, pode-se definir seus objetivos estratégicos para suas tomadas de decisões futuras.

Dentro dos aspectos administrativos é a base para vivência comparativa sadia e eficaz. Segundo Maximiano, (2000, p.458) “[...] Para controlar, é preciso saber o que deve ser controlado”.

2.3.2 Comparações das informações de comportamento dentro das atividades do sistema

As comparações das informações é um componente muito importante dentro do procedimento do controle interno, pois é o feedback dada a organização referente ao seu controle interno.

O processo de controle depende de informações sobre o comportamento do sistema e sobre os padrões de controle. Definidos e conhecidos os padrões de controle, a segunda etapa do processo de controle consiste em adquirir informações sobre o comportamento do sistema. Para isso é preciso definir qual informação deve ser produzida, como deve ser produzida, e em que momento deve ser obtido. (MAXIMINIANO, 2000, p.458).

Dentro desse processo é importante saber salientar um ponto importante para essa comparação que é como adquirir as informações de forma sólida e confiável.

2.3.3 Ação corretiva

Esse componente dentro do processo de controle tem o objetivo de agir de forma disciplinar conforme a normas internas estabelecidas buscando no hábito da continuidade dos procedimentos do controle interno, para sua fixação de forma eficaz.

Para Maximiano (2000), esse é o processo final do controle, pois é a informação real sobre o desempenho, comparada aos padrões pré-estabelecidos. Com formulação dessa comparação pode-se iniciar uma ação de correção à atividade ou desempenho.

2.3.4 Recomeço do ciclo de planejamento

Segundo Maximiano (2000), esse componente refere-se à análise da informação produzida em todo processo, para elaboração de novos objetivos e padrões de controle. De forma que criasse um controle complementar dentro do planejamento e o planejamento cria um novo controle. Com isso o autor afirma que só é possível planejar através das informações do controle elaboradas.

2.4 ESTRUTURAS DOS CONTROLES INTERNOS

Dentro dos aspectos demonstrados anteriormente iremos agora abordar as questões de estruturação dos controles internos na forma sistematizada.

Segundo NBC T 16 a estrutura do controle interno nada mais é, do que o ambiente, mapeamento e avaliação do controle dentro de seus procedimentos de informação, comunicação, monitoramento das ações ousadas.

Cada um desses componentes tende-se a ser detalhado de forma relevante para essa formação.

Segundo COSO (2013), a estrutura pode aparecer em três categorias objetivas que permite se concentrar em diferentes aspectos dentro do controle interno:

- Operacional – Esses objetivos relacionam-se à eficácia e à eficiência das operações da entidade, inclusive as metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de perdas de ativos.

- Divulgação – Esses objetivos relacionam-se a divulgações financeiras e não financeiras internas e externas, podendo abranger os requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros termos estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos, ou às políticas da entidade.
- Conformidade – Esses objetivos relacionam-se ao cumprimento de leis e regulamentações às quais a entidade está sujeita. (COSO, 2013, p. 6)

Dentro dessas categorias nascem alguns componentes lineares a elaboração de sistema de controle integrado eficaz, que são destacados como cinco componentes que integralizam o controle interno que são: Ambiente de controle, atividade de controle, avaliação de riscos, informação e comunicação, atividade de monitoramento. Conforme figura abaixo:

Figura 2: Estrutura de controle



Fonte: COSO (2013, p. 9).

2.4.1 Ambiente de controle

Dentro da estrutura dos controles internos “O ambiente de controle é um conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por toda a organização”. (COSO, 2013, p. 7).

Dessa forma, esse componente evidencia os aspectos linkados as questões estruturais pré-estabelecidas da empresa dentro da sua normativa.

[...] abrange a integridade e os valores éticos da organização; os parâmetros que permitem à estrutura de governança cumprir com suas responsabilidades de supervisionar a governança; a estrutura organizacional e a delegação de autoridade e responsabilidade; o processo de atrair, desenvolver e reter talentos competentes; e o rigor em torno de medidas, incentivos e recompensas por performance. (COSO, 2013, P. 7).

2.4.2 Avaliação de risco

A avaliação de risco pode ser definida como a possibilidade que um evento de risco possa atingir de forma adversa a realizações dos objetivos de uma organização. (COSO, 2013).

Esse componente é destacado de forma muito ríspida, pois trata de um assunto que as empresas se posicionam de forma muito ativa.

A avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e interativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos. Esses riscos de não atingir os objetivos em toda a entidade são considerados em relação às tolerâncias aos riscos estabelecidos. Dessa forma, a avaliação de riscos estabelece a base para determinar a maneira como os riscos serão gerenciados. (COSO, 2013, p. 7).

2.4.3 Atividade de controle

Segundo Coso (2013) as atividades de controle são ações definidas por meio de normativas pré-estabelecidas pela organização, que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração através da opressão dos riscos de realização dos seus objetivos.

As atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da entidade, em vários estágios dentro dos processos corporativos e no ambiente tecnológico. Podem ter natureza preventiva ou de detecção e abranger uma série de atividades manuais e automáticas, como autorizações e aprovações, verificações, reconciliações e revisões de desempenho do negócio. A segregação de funções é geralmente inserida na seleção e no desenvolvimento das atividades de controle. Nos casos em que a segregação de funções seja impraticável, a administração deverá selecionar e desenvolver atividades alternativas de controle. (COSO, 2013, p. 7).

2.4.4 Informação e comunicação

Informação é conjunto de entendimento passado a fim de apoiar a realização dos objetivos, onde gera fontes internas e externas para apoio do funcionamento de outros componentes dentro do controle interno, já a comunicação é o processo contínuo de obter e compartilhar informações importantes. (COSO, 2013).

A comunicação interna é o meio pelo qual as informações são transmitidas para a organização, fluindo em todas as direções da entidade. Ela permite que os funcionários recebam uma mensagem clara da alta administração de que as responsabilidades pelo controle devem ser levadas a sério. A comunicação externa apresenta duas vertentes: permite o recebimento, pela organização, de informações externas significativas, e proporciona

informações a partes externas em resposta a requisitos e expectativas. (COSO, 2013, p. 8).

2.4.5 Atividades de monitoramento

São avaliações contínuas independentes, que através de suas combinações compõem resultados dos componentes, integralizam o resultado dentro do controle. (COSO, 2013).

As avaliações contínuas, inseridas nos processos corporativos nos diferentes níveis da entidade, proporcionam informações oportunas. As avaliações independentes, conduzidas periodicamente, terão escopos e frequências diferentes, dependendo da avaliação de riscos, da eficácia das avaliações contínuas e de outras considerações da administração. Os resultados são avaliados em relação a critérios estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos ou pela administração e a estrutura de governança, sendo que as deficiências são comunicadas à estrutura de governança e administração, conforme aplicável. (COSO, 2013, p. 8).

2.4.6 Princípios dos componentes do controle interno

Dentro desses cinco componentes citados ainda apresenta-se em 17 princípios estruturais como conceito fundamentais associados aos componentes.

Ambiente de controle

1. A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos.
2. A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno.
3. A administração estabelece, com a suspensão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.
4. A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos.
5. A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.

Avaliação de riscos

6. A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.
7. A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados.
8. A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.
9. A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.

Atividades de controle

10. A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.

11. A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.

12. A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.

Informação e comunicação

13. A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.

14. A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle.

15. A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.

Atividades de monitoramento

16. A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.

17. A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável. (COSO, 2013, p.9).

2.5 CARACTERÍSTICA E IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES INTERNOS.

Os controles internos é uma peça de extrema importância dentro de uma empresa, pois através dela é possível identificar vários pontos de distorções de informações fraudulentas dentro de suas atividades principais.

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger o 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. (ATTIE, 2007, p. 182).

Para o portal de auditoria (2012), as características dos controles internos podem ser divididas em três:

Plano de organização: para que a empresa tenha um plano satisfatório, esse plano deve ser simples e flexível. É muito importante que o plano de organização, proporcione a independência das funções em cada setor. Embora a independência estrutural requeira uma separação das funções, o trabalho realizado por todas as áreas deve ser integrado, para que haja eficiência na operação.

Sistema de autorização e procedimentos: para se ter um sistema eficiente, deve incluir meios de controle dos registros de operações e transações. Para atingir a eficácia nessas operações é necessário aprovação de cada etapa para a concretização do programa administrativo.

Pessoal profissionalmente e tecnicamente qualificado: um controle eficiente não depende somente de um planejamento administrativo e eficiência das operações, é necessário também pessoas competentes e qualificadas para realizar as tarefas de forma eficiente e econômica.

Já para Oliveira e outros (2008) a importância dos sistemas contábil e de controles internos, pode de resumir em três aspectos:

1. Tamanho e complexidade da organização – Para ele quanto maior é a organização, mais dificuldades se terá para administrar essa organização, ou seja, mais ela necessitará de relatórios e análises precisos dos controles internos.
2. Responsabilidade – a administração tem a responsabilidade de salvaguardar o patrimônio da empresa, com intuito de prevenir qualquer tipo de distorção das informações da organização, com isso o controle interno é indispensável para cumprir esse objetivo.
3. Caráter preventivo – o sistema de controle interno tem como seu objetivo a prevenção de erros e fraudes, através de verificações e revisões das rotinas da organização, com o intuito de reduzir, restringir qualquer informação que possa modificar informações demandadas da empresa.

Com isso, a importância desses sistemas tem um envolvimento fundamental para a organização, que consiste em: Comparar a realidade com o previsto; identificar os desvios, se houver; analisar as causas desses desvios; e implantar medidas corretivas que visam garantir a continuidade e a integridade da empresa.(OLIVEIRA E OUTROS, 2008).

Dentro das importâncias de controles citados acima, trazemos ainda dentro das características, alguns tipos de controles conforme a seguir:

- **Controles Contábeis** dizem respeito aos métodos e procedimentos utilizados na salvaguarda do patrimônio e nas informações contábeis em relação à veracidade e confiabilidade dessas informações.
- Controles Administrativos métodos e procedimentos utilizados na elaboração de planos para atingir a eficiência operacional e adesão à política traçada pela organização.
- **Controles Operacionais:** planejamento, orçamento, contabilização e sistemas de informação, documentação, autorização, políticas, procedimentos e métodos.
- Controles para gestão dos recursos humanos: recrutamento e seleção, orientação, formação, desenvolvimento e supervisão.
- **Controles de revisão e análise:** avaliação do desempenho, análise interna das operações e programas, revisões externas, e outros.
- **Controle das instalações e equipamentos:** Verificação das instalações e equipamentos. (PORTAL AUDITORIA, 2013).

Os controles acima são destacados conforme área de exploração distintas, cada um deles tem uma funcionalidade diferente e objetivos distintos. A importância

do controle interno pode ser entendida a partir do momento em que se verifica o que pode garantir à continuidade do fluxo de operações, com os quais convivem as empresas, assim a contabilidade dos resultados gerados por tal fluxo assume vital importância para os empresários que se utilizam dela para a tomada e decisões. (CREPALDI, 2004 apud PORTAL DE EDUCAÇÃO, 2013).

2.6 COSO

O *coso* (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) é um comitê criado nos Estados Unidos da América para tratar dos assuntos interligados ao gerenciamento de riscos corporativos, controle interno das organizações com intuito de discutir aos assuntos de fraude concebidos para melhorar o desempenho organizacional e de governança e reduzir a dimensão das principais questões nas organizações. (COSO, 2016)

Esse comitê é uma organização sem fins lucrativos, dedica-se somente as questões de melhorias das gestões empresarias e emissão de seus relatórios financeiros. (COSO, 2016).

Segundo COSO (2016), sua visão “é ser um líder de pensamento reconhecido no mercado global no desenvolvimento de orientação nas áreas de risco e de controle que permitem a boa governança organizacional e redução da fraude”.

O COSO foi organizado em 1985, através do patrocínio de cinco principais associações profissionais com sede nos Estados Unidos: a Associação Americana de Contabilidade (AAA), o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), Financial Executives International (FEI), The Institute of Internal Auditors (IIA), e da Associação Nacional dos Contabilistas (agora o *Institute of Management Accountants [IMA]*), e veio com intuito de patrocinar a Comissão Nacional de relato financeiro fraudulento, uma iniciativa criada pelo setor privado, e também desenvolveu recomendações para as empresas públicas e os seus auditores independentes, para a SEC e outros reguladores, e para instituições educacionais (COSO, 2016).

Em decorrência da globalização e padronização internacional das técnicas de auditoria, o COSO tem emitido recomendações relativas aos controles internos, e tem sido referência no Brasil e na maioria dos países do mundo. (COSO 2016).

Em 2013, o Coso juntamente com a PWC emitiram um seminário de controles internos integrados no Brasil. Esse seminário tem sido modelo para formulações de controles internos em grandes empresas no Brasil, principalmente para Petrobrás e CGU – Controladoria Geral da união.

A CGU emitiu um relatório para Petrobrás referente às suas evidenciações dos relatórios financeiros e de controles internos, tomado como base à estrutura do COSO.

O Coso no Brasil cada dia tem sido exemplo de análise de riscos de controles para organizações públicas, pois a sua estrutura tende-se a ter adequações conforme normas estabelecidas sejam elas legais ou informais, tendo como parâmetros quanto às políticas da organização.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia abordada em pesquisas foi baseada por Soares, aula dada na disciplina TCC II, do curso de Ciências Contábeis, da UCSAL, no dia 8 maio de 2016, tem como suas tipologias: quanto aos objetivos que denotará as questões relacionadas ao modelo de pesquisas abordada, quanto aos procedimentos, onde trata das formas que foram pesquisados o tema, quanto à abordagem, como foi evidenciado o modelo de pesquisa na sua estrutura conceitual específica, aos instrumentos de pesquisas, são determinados instrumentos utilizados para análise da pesquisa, procedimentos de coleta, qual foram à forma de coleta de dados utilizados pelo investigador, técnicas de análise, qual foi à técnica feita para obtenção de dados de análises, modelo de análise de pesquisa adotado pelo autor ou investigador.

3.1 TIPOLOGIAS DE PESQUISA

Quanto aos objetivos de pesquisas foi definida nas formas descritiva e exploratória, onde dentro de seu caráter terá sua fundamentação de contextualização da presente pesquisa.

- a) **Descritiva** – Trata de forma contextual as questões relacionadas a estrutura característica e demonstração de análises relacionadas aos controles internos.

Mostrando os conceitos relacionados aos objetivos geral e específico da presente pesquisa, dentro do campo teórico da contabilidade, controladoria, auditoria e gestão empresarial. Buscando sempre o essencial do tema proposto.

- b) **Exploratória** – Trata na sua forma a essência geral do presente tema, onde consiste no aprofundamento de conceitos preliminares sobre o tema, contribuindo para alguns esclarecimentos de questões superficialmente abordadas sobre o assunto.

Trazendo ao leitor algumas verificações exploradas sobre o tema, dentro das suas harmonizações aos diversos ramos de sua atuação.

Quando aos procedimentos de pesquisas serão adotadas pesquisas bibliográficas, pesquisas por meio eletrônico, e estudo documental na forma da abordagem premeditada.

- c) **Pesquisa bibliográfica** – Traz pesquisas feitas na forma da essência da materialidade, através de consultas de livros físicos.

Mostrando trabalho e pronunciamentos de grandes autores dos temas literários dos sistemas de controles internos nas áreas de atuação da contabilidade.

- d) **Pesquisas por meio eletrônico** – Trará pesquisas feitas por meio da internet, através de consultas por site de exploração relacionado ao tema, e consultas através de site de órgãos reguladores dos controles internos.

Quanto à abordagem de pesquisa foi na forma qualitativa, onde constarão de forma geral, as questões relacionadas à qualificação na exploração dos objetivos dados na presente pesquisa.

Essa abordagem traz as descrições de complexidade de determinado problema, analisando a interação de certas variáveis, construindo ao processo do nível de profundidade da pesquisa.

Para que haja um embasamento analítico justificável a existência de problemas investigados no tema. Fazendo reflexos de demonstrativos utilizados dentro do processo de gestão utilizado para configuração de toda abordagem.

3.2 INSTRUMENTOS DE COLETA

Os instrumentos de pesquisas foram abordados em forma de formulários, onde trará um check-list de alguns pontos estruturais do relatório de controle interno eficaz, como segue abaixo:

- 1) Ambiente de controle:** Normas, processos e estruturas.
- 2) Avaliação de riscos:** Riscos pertinentes à realização dos objetivos da empresa.
- 3) Atividades de controle:** Ações definidas em normativas para ajudar a garantir os cumprimentos das diretrizes de controle.
- 4) Informação e comunicação:** Entendimento passado a fim de apoiar a realização dos objetivos dentro do processo contínuo de obter e compartilhar informações.
- 5) Atividades de monitoramento:** São avaliações contínuas independentes para obtenção de resultado do controle.

3.3 OBJETIVO DA PESQUISA

O objetivo Geral da presente pesquisa é: Investigar como se pode sistematizar os controles internos no aspecto contábil de forma eficaz para uma organização de grande porte, tendo o intuito de mostrar um controle interno confiável para as empresas de grande porte, criando uma melhor instabilidade de informações aos seus usuários na hora da consolidação dos resultados.

Tendo-se com alguns objetivos específicos:

- a) Conceituar a estrutura, características e importâncias dos controles internos nas organizações nos dias atuais, trazendo como seu elemento o estudo de estruturas de controle interno de alguns autores.
- b) Descrever alguns instrumentos de controles internos no aspecto contábil, mostrando aos leitores da presente pesquisa, um modelo de controle viável para esse tipo de organização.
- c) Analisar o sistema de controle interno da COSO no Brasil.
- d) Propor o controle integrado do COSO como um modelo de controles internos eficaz para as organizações de grande porte.

Dando ao leitor uma demonstração de análise de controle interno no apêndice A, na sua forma de estudo estrutural dentro do aspecto contábil, para obtenção de um resultado financeiro confiável.

3.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA

O procedimento de coleta foi feito através das demonstrações controle contábeis e financeiras da Petrobrás dentro do relatório da CGU (Controladoria Geral da União) através do modelo de controle integrado do COSO.

Onde foi formulada uma análise de estudo de caso através da convecção de informações de relatório expostas da CGU e da própria organização estudada.

3.5 TÉCNICAS DE ANÁLISES

As técnicas de análises utilizadas foram baseadas dentro da estrutura conceitual e prática do COSO, como principal base para estruturação dos controles internos pre-estabelecidos internacionalmente e nacionalmente.

Foi utilizado aos processos de demonstração de análise, a elaboração de planilha em Excel, trazendo dados tabulados, a serem analisados dentro de uma gestão de controle, dentro das exemplificações descritivas e abordadas no processo de análise no quarto capítulo da referida pesquisa.

Essas análises serão feitas através de dados de design de relatórios elaborados pela CGU sobre a Petrobrás, através de suas amostras de dados.

3.6 MODELO DE TÉCNICAS

O quadro demonstrativo abaixo mostra os modelos de técnicas de pesquisas utilizadas para obtenção de cada objetivo da presente pesquisa, mostrando a fonte de pesquisa, as técnicas, e a justificativa utilizada para cada objetivo.

(Contínua)

Quadro 1 - Síntese das Técnicas de Coleta de Informações			
Objetivo Específico	Fonte de Informação	Técnica	Justificativa de seu uso.
Conceituar a estrutura, características e importâncias dos controles internos nas organizações nos dias atuais.	Livros e site de pesquisas	Pesquisa descritiva	Conceito teórico estrutural dos controles internos
Descrever alguns tipos de controles internos no aspecto contábil.	Coso – Estrutura integrada	Pesquisa Exploratória	Modelo de controles interno mais utilizado no Brasil para as grandes organizações.

(Término)

Quadro 1 - Síntese das Técnicas de Coleta de Informações

<p>Analisar o sistema de controle interno da COSO no Brasil.</p>	<p>Relatório da CGU; Coso – Estrutura integrada</p>	<p>Análise de estudo de formulários</p>	<p>Análise da forma de estrutura da Coso dentro de uma grande organização no Brasil.</p>
<p>Propor o COSO como modelo de controles internos eficaz para as organizações de grande porte.</p>	<p>Coso – Estrutura integrada; Relatório - Controladoria geral da União sobre a Petrobrás.</p>	<p>Demonstrativo de Análise de relatório</p>	<p>Melhor estrutura utilizada no Brasil.</p>

4 ANÁLISES DE RESULTADOS

O presente capítulo fala sobre os resultados demandados da pesquisa, dentro dos seus objetivos geral e específicos descritos na introdução. Com exceções do primeiro e o segundo objetivo específico que refere ao conceito da estrutura, características e importâncias dos controles internos juntamente com a descrição de alguns instrumentos de controles internos no aspecto contábil, pois os mesmos foram correspondidos dentro do segundo capítulo da presente pesquisa, ficando tão somente o terceiro e quarto objetivo específico juntamente com objetivo geral para descrevermos, aonde iremos abordar agora nas seções 4.1, 4.2, 4.3 do presente capítulo.

4.1 ANÁLISE DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DA COSO NO BRASIL

Conforme análises evidenciadas por mim, os órgãos competentes do estado brasileiro que utilizam o sistema controle interno publicado pela COSO, tem se agradado pelo sistema, pois ele tem sido muito aceitável dentro da estrutura normativa do Brasil, pois seguem todos os parâmetros de controle conforme ambientes pré-estabelecido em normas, e com isso tende a ser mais fácil sua implantação dentro das organizações brasileiras.

Dentro disso PWC, empresa voltada ao ramo de auditoria e consultoria de grandes organizações mundial e responsável pela auditoria na Petrobrás no Brasil, publicou juntamente como o COSO um seminário integrado de controles interno. Essa publicação foi dada com adaptações e convenções para as empresas brasileiras.

Com isso algumas empresas de grande porte passaram a utilizar esses sistemas de controle para um melhor resultado das suas atividades operacionais e financeira.

A CGU em 2009, publicou um relatório referente à gestão da Petrobrás, onde levaram como parâmetro de análise, os sistemas utilizados pela COSO. Emitindo em seu relatório as questões do ambiente de controle, avaliação de risco, atividade de controle e informação e comunicação como as bases de dados da

Petrobrás. E de certa forma evidenciou com precisão todas as precariedades voltadas ao controle interno utilizado pela empresa.

Com face ao exposto é plebiscito que esse controle tem sido utilizado em vários países e organizações do mundo todo, e percebe-se que sua forma de estrutura de análise é “razoável”, tende a ser um modelo de controle testado e aprovado dentro do Brasil, por órgão competente como a CGU e a empresa PWC.

Parte-se então a preposição que as demonstrações de controles fixados tem sido bem-sucedidos para grandes organizações e qualquer ramo de atividade.

Para demonstrarmos como esses resultados podem ser evidenciados dentro da estrutura do Coso de forma fácil de parametrização e visando as questões relacionadas aos riscos oportunos da organização.

Fizemos então uma análise do sistema dentro do relatório exposto pela CGU sobre a Petrobrás nas questões relacionadas as atividades, onde iremos destacar a seguir parâmetros de análise voltadas aos riscos de gestão de controles internos, afim de medir a eficiência e eficácia do controle interno integrado da COSO na organização, mostrando as análises que o gestores poderão adotar dentro desse sistema, podendo evidenciar todas das questões pertinentes de riscos da empresa.

4.1.1 Parâmetros de análise

Para aquisição dos resultados de análise sobre a estrutura do Coso citados acima, levamos alguns fatores de análise e demonstrações informativas, para formação dos resultados, onde serão divididos em três alíneas (a, b, c), conforme veremos a seguir na presente seção.

Primeiramente a alínea a) mostrará o quadro de atividades demonstrada pela CGU em seu relatório onde será à base de dados para todos os fatores de análises, a alínea b) formaremos as análises das atividades dentro dos fatores de risco das operacionalidades dos departamentos, e a c) evidenciamos um quadro com o enquadramento dos componentes do sistema integrado da Coso dentro da alínea b).

a) Demonstrativos de atividades avaliadas pela CGU sobre a Petrobrás

Figura 3 - Distribuição das atividades de controle por macroprocesso

Macroprocesso	# Atividades Avaliadas
Comercialização	107
Contabilidade	274
Contencioso	28
Finanças	175
Materiais & Serviços	132
Recursos Humanos	29
Reservas	32
Tributário	141
TIC - Tecnologia da Informação e Telecomunicação	112
Entity Level	102
Total	1132

(pág 9, RA244089 - CGU, 2009)

O demonstrativo acima trata-se das atividades demonstradas pela auditoria interna da empresa para CGU, para que fossem avaliados todos os procedimentos de sistema de controle dentro dos aspectos de ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, informação e comunicação e ao monitoramento.

b) Análise das atividades sobre a sua operação.

Tabela 1 - Análise sobre controle dos riscos do macroprocesso

DEPARTAMENTOS	QUANTITATIVO DE ATIVIDADES	% por atividade	FATOR DE RISCO	RISCO MÉDIO	DESVIO MÉDIO
Comercialização	107	9%	0,0009	1%	4%
Contabilidade	274	24%	0,0022	14%	11%
Contencioso	28	2%	0,0002	8%	1%
Finanças	175	15%	0,0014	5%	7%
Materiais & Serviços	132	12%	0,0011	2%	6%
Recursos Humanos	29	3%	0,0002	7%	1%
Reservas	32	3%	0,0003	7%	1%
Tributário	141	12%	0,0011	2%	6%
TIC - Tecnologia da Informação e Telecomunicação	112	10%	0,0009	0%	5%
Entity Level	102	9%	0,0008	1%	4%
Total	1132	100%	0,01	47%	47%

(autoria própria)

O quadro anterior mostra uma análise voltada ao banco de atividades da Petrobrás no seu macroprocesso, inferindo-se sobre as questões dos riscos médios operacionais, onde tendo como colunas base:

- 1) **Departamento** – Setores que fizeram parte do processo
- 2) **Quantitativo de atividades** – As atividades executadas por cada departamento;
- 3) **Porcentagem por atividade** – valor em porcentagem de atividade de cada departamento sobre o valor total das atividades do macroprocesso;
- 4) **Fator de risco** – É o risco de cada atividade sobre a mediana de todas as atividades do macroprocesso;
- 5) **Risco médio** – É o risco de cada atividade dada por uma margem de risco média, ou seja, é o risco médio esperado por atividade subtraído pelo risco da atividade.
- 6) **Desvio médio** – É o valor total do risco médio sobre a porcentagem de atividade de cada departamento, criando sua margem de desvio médio.

c) Quadro de enquadramento nos componentes do coso

O quadro que será demonstrado abaixo é um representativo por cada componente do COSO dentro das atividades demonstradas no macroprocesso, para não criarmos uma delongada análise, tomamos somente um departamento para demonstrar a forma de parâmetro utilizado nesse aspecto, tomamos somente então o departamento de contabilidade.

Tabela 2 - Dados do setor de contabilidade

OBJETIVO	CAMPO TEÓRICO	ANÁLISES DE RESULTADOS
		Operacional
Analisar o sistema de controle interno da COSO no Brasil.	Ambiente de controle	24%
	Avaliação de riscos	14%
	Atividades de controle	0,2%
	Informação e comunicação	95%
	Atividades de monitoramento	11%

(Autoria própria)

Os resultados demandados acima levam como parâmetro os demonstrativos mostrado da alínea b) da presente seção tendo como:

- Ambiente de controle – Porcentagem do ambiente das atividades do departamento sobre atividades total;
- Avaliação de riscos – Porcentagem do risco médio pela atividade do departamento;
- Atividades de controle – Fator de giro de risco das atividades do departamento;
- Informação e comunicação – Fator de análise demandada sobre a leitura dada pelo relatório da CGU entende que a Petrobrás tem uma comunicação interna e externa de forma segura e eficiente, tendo três setores para auxiliarem a essas questões e ainda tem um suporte tecnológico "razoável", através da sua ouvidoria e divulgações de normas pela intranet. Sendo assim, analisamos conforme normas e aspectos dos princípios de auditoria levamos então em consideração de 5% referente à margem de erro sobre as informações e comunicação da empresa.
- Atividades de monitoramento – Porcentagem do desvio médio de cada departamento sobre suas atividades, tendo como a realidade de riscos operacionais.

Com isso levamos o referido demonstrativo como análise final do presente objetivo específico onde evidenciamos os cinco componentes do controle da Coso dentro da parte operacional, definido pelo sistema Coso.

4.2 PROPOR O CONTROLE INTEGRADO DO COSO COMO UM MODELO DE CONTROLES INTERNOS EFICAZ PARA AS ORGANIZAÇÕES DE GRANDE PORTE.

A presente seção tem como objetivo demonstrar o seminário de controle interno integrado da COSO emitido pela PWC como um modelo de controle para grandes organizações. E para trazermos essa percepção irão ser detalhados novamente os cinco componentes de estrutura da COSO, relatados anteriormente no segundo capítulo juntamente como uma tabela de conceitos.

4.2.1 Ambiente de controle

Dentro da estrutura dos controles internos “O ambiente de controle é um conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por toda a organização”. (COSO, 2013, p. 7).

Dessa forma, esse componente evidencia os aspectos linkados as questões estruturais pré-estabelecidas na empresa dentro da sua normativa.

[...] abrange a integridade e os valores éticos da organização; os parâmetros que permitem à estrutura de governança cumprir com suas responsabilidades de supervisionar a governança; a estrutura organizacional e a delegação de autoridade e responsabilidade; o processo de atrair, desenvolver e reter talentos competentes; e o rigor em torno de medidas, incentivos e recompensas por performance. (COSO 2013, P. 7).

4.2.2 Avaliação de risco

A avaliação de risco pode ser definida como a possibilidade que um evento de risco possa atingir de forma adversa a realizações dos objetivos de uma organização. (COSO, 2013).

Esse componente é destacado de forma muito ríspida, pois se trata de assunto que as empresas se posicionam de forma muito ativa.

A avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e interativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos. Esses riscos de não atingir os objetivos em toda a entidade são considerados em relação às tolerâncias aos riscos estabelecidos. Dessa forma, a avaliação de riscos estabelece a base para determinar a maneira como os riscos serão gerenciados. (COSO, 2013, p. 7).

4.2.3 Atividade de controle

Segundo Coso (2013) as atividades de controle são ações definidas por meio de normativas pré-estabelecidas pela organização, que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração através da opressão dos riscos de realização dos seus objetivos.

As atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da entidade, em vários estágios dentro dos processos corporativos e no ambiente tecnológico. Podem ter natureza preventiva ou de detecção e abranger uma série de atividades manuais e automáticas, como autorizações e aprovações, verificações, reconciliações e revisões de desempenho do negócio. A segregação de funções é geralmente inserida na seleção e no desenvolvimento das atividades de controle. Nos casos em que a segregação de funções seja impraticável, a administração deverá selecionar e desenvolver atividades alternativas de controle. (COSO, 2013, p. 7).

4.2.4 Informação e comunicação

Informação é conjunto de entendimento passado a fim de apoiar a realização dos objetivos, onde gera fontes internas e externas para apoio do funcionamento de outros componentes dentro do controle interno, já a comunicação é o processo contínuo de obter e compartilhar informações importantes. (COSO, 2013).

A comunicação interna é o meio pelo qual as informações são transmitidas para a organização, fluindo em todas as direções da entidade. Ela permite que os funcionários recebam uma mensagem clara da alta administração de que as responsabilidades pelo controle devem ser levadas a sério. A comunicação externa apresenta duas vertentes: permite o recebimento, pela organização, de informações externas significativas, e proporciona informações a partes externas em resposta a requisitos e expectativas. (COSO, 2013, p. 8).

4.2.5 Atividades de monitoramento

São avaliações contínuas independentes, que através de suas combinações compõem resultados dos componentes, integralizam o resultado dentro do controle. (COSO, 2013).

As avaliações contínuas, inseridas nos processos corporativos nos diferentes níveis da entidade, proporcionam informações oportunas. As avaliações independentes, conduzidas periodicamente, terão escopos e frequências diferentes, dependendo da avaliação de riscos, da eficácia das avaliações contínuas e de outras considerações da administração. Os resultados são avaliados em relação a critérios estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos ou pela administração e a estrutura de governança, sendo que as deficiências são comunicadas à estrutura de governança e administração, conforme aplicável. (COSO, 2013, p. 8).

Relatados todos os componentes trazemos como preposição de análise para implantação os quadros demonstrativos a seguir:

Quadro 2 - Formação de análise

Campo de análise	DESCRIÇÃO
Operacional	Eficácia e à eficiência das operações da entidade.
Divulgação	Divulgações financeiras e não financeiras internas e externas, dentro dos termos de confiabilidade das informações demandadas.
Conformidade	Termos de cumprimentos das normas pré-estabelecidas para a organização (leis e regulamentações às quais a entidade está sujeita.).

(Autoria Própria)

Quadro 3 - Formação de dados

Campo de dados	DESCRIÇÃO
Ambiente de controle	Normas, processos e estruturas.
Avaliação de riscos	Riscos pertinentes à realização dos objetivos da empresa.
Atividades de controle	Ações definidas em normativas para ajudar a garantir os cumprimentos das diretrizes de controle.
Informação e comunicação	Entendimento passado a fim de apoiar a realização dos objetivos, dentro do processo contínuo de obter e compartilhar informações.
Atividades de monitoramento	São avaliações contínuas independentes para obtenção de resultado do controle.

(Autoria Própria)

Com os demonstrativos acima, é possível implantar de forma razoável e eficaz o sistema de controle interno COSO, através deles poderá emitir relatórios de controle para uma gestão mais sólida e confiável.

Mais de certa forma salientamos que para conseguir emitir relatórios de forma confiável e manter esses controles expostos acima, é preciso que a empresa tenha seus campos de dados consolidado e preciso, ou seja, saiba os pontos principais de reflexão dos seus objetivos finais de atividade, como toda formação de fluxograma operacional da empresa, dentro da sua visão e meta estabelecida. Fundamentando assim, a elaboração dos seus campos a serem analisados conforme citado no primeiro demonstrativo de forma dinâmica.

4.3 INVESTIGAR COMO SE PODE SISTEMATIZAR OS CONTROLES INTERNOS NO ASPECTO CONTÁBIL DE FORMA EFICAZ PARA UMA ORGANIZAÇÃO DE GRANDE PORTE.

O objetivo geral da presente pesquisa partiu-se da concepção dos objetivos específicos relatados na presente pesquisa, tendo seu segundo capítulo todo seu referencial teórico, elaborando toda questão conceitual para estruturação de um controle interno através da citação de alguns autores, sendo correspondidos os dois primeiros objetivos específicos, no quarto capítulo corresponderão aos objetivos específicos terceiro e quartos, voltadas as questões de análise da pesquisa, onde traz a principal base para concepção e resposta do objetivo geral da pesquisa.

Com isso, percebemos que é possível sistematizar os controles internos no aspecto contábil de forma eficaz para uma organização de grande porte, através da emissão de relatórios de controles gerenciais da empresa, conforme pode ser vista na seção anterior.

Esse método de análise visa às questões da confiabilidade das questões contábeis e financeiras evidenciadas em suas demonstrações. Sendo assim, uma formação consolidada, eficaz e eficiente para a amostra e transparência do seu patrimônio no aspecto operacional das atividades principais da empresa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho de certa forma abordou todos os parâmetros proposto na introdução, dentro do seu objetivo geral aos seus objetivos específicos.

Ficou evidente que os controles internos são um dos principais instrumentos de controle de uma organização de grande porte, e através dele é possível evidenciar de forma precisa a organização, ajudando a gestão nas tomadas de decisões mais sólidas, com a natureza real do seu patrimônio.

Como isso, foi conceituado no segundo capítulo da presente pesquisa a parte dos controles internos, abordando estrutura edemática do assunto, através de vários autores que descreve sobre o tema.

No terceiro capítulo, foram expostas todas as técnicas metodológicas utilizadas na presente pesquisa, delimitando cada tipologia.

No quarto capítulo espanamos todos os processos de análise da pesquisa, onde foi à base para aquisição do resultado final da pesquisa, e que certa forma fica evidente a proposta exposta nos objetivos específicos III e IV juntamente com o objetivo geral da pesquisa. Mostrando todo o projeto estrutural de análise, através da estrutura do COSO, proposto como um sistema de controle viável para uma organização de grande porte.

Fica plausível que as hipóteses levantadas dentro do primeiro capítulo (introdução) foram de certa forma coesa em seus resultados, conforme abordado em pesquisa, mostrando que:

a) É possível ver que os sistemas de controles internos montados em algumas organizações de certa forma não são confiáveis, por questões de falta de estrutura operacional, seja, física ou tecnológica.

b) As empresas muitas vezes não se preparam para acontecimento de fraude ou roubo, depois que vem à tona passa-se a perceber como é importante um controle interno. A implantação de um sistema de controle é um grande desafio, pois as organizações já têm toda uma cultura de trabalho já definida para os funcionários.

Sendo assim, as empresas para corresponderem às resoluções das problemáticas acima é preciso que obtenha um sistema de controle sólido e bem estruturado, dentro dos seus fluxos de operações para obter sempre um resultado real e efetivo do seu “Lucro”, conforme demonstrado em pesquisa, tendo-se como

principal base o capítulo IV, com suas considerações e salvaguardas descritas nesse capítulo.

Dentro disso a parte da análise do relatório da CGU sobre a Petrobrás composta do seu objetivo IV, ficaram de certa forma delimitada algumas informações da parte gerencial da empresa, tendo como proposta inicial de pesquisa dentro da análise do apêndice A, mais por conta da tempestividade e limitação de informações anexas a pesquisas, foi mudada a estrutura de análise para o apêndice B, com isso só levamos como parâmetro de análise a parte operacional por atividade dada pelo relatório da CGU, sendo assim as informações demandadas da análise seguiu somente um ponto de vista operacional para aquisição e conclusão de resultado. Ficando assim, as análises faltando duas categorias objetivas do COSO: a divulgação e a conformidade.

E com isso pensamos para complementações futuras de pesquisa, em debruçar de forma mais rebuscada esses componente tentando preencher a parte das categorias faltantes no demonstrativo de análise do apêndice A, conforme exposto acima.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **RESOLUÇÃO N° 750/93**, Brasília, 2008.

BRASIL. **NBC T 16.8**. Brasília, 2008.

COSO. **Sobre nós**. Disponível em < <http://www.coso.org/aboutus.htm> >. Acessado dia 08 de jun. de 2016.

COSO. **Controle Interno – Estrutura integrada**. Disponível em < http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/coso/COSO_ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf>. Acessado dia 14 dez. 2015.

OLIVEIRA, Luís Martins e outros. **Controladoria Estratégica**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MAXIMIANO, Antônio Cesar Amaru. **Introdução à administração**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOZEVE, Clóvis Luís. **Manual de Contabilidade Básica**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PORTAL DE AUDITORIA. **Características do Controle Interno**. Disponível em < <http://www.portaldeauditoria.com.br/auditoria-interna/caracteristicas-do-controle-interno.htm>>. Acessado dia 13 dez. 2015.

PORTAL DA EDUCAÇÃO. **Importância do Controle Interno**. Disponível em < <http://www.portaleducacao.com.br/contabilidade/artigos/52358/importancia-do-controle-interno>>. Acessado dia 13 dez. 2015.

Soares, **aula dada na disciplina TCC II**, do curso de Biblioteconomia, da UCSAL, no dia 8 maio. 2016.

APÊNDICE A – QUADRO DEMOSTRATIVO DE ANÁLISE DE CONTROLE INTERNO

OBJETIVO	CAMPO TEÓRICO	ANÁLISES DE RESULTADOS		
		Operacional	Divulgação	Conformidade
Analisar o sistema de controle interno da COSO no Brasil.	Ambiente de controle			
	Avaliação de riscos			
	Atividades de controle			
	Informação e comunicação			
	Atividades de monitoramento			

**APÊNDICE B – QUADRO DEMOSTRATIVO DE ENQUADRAMENTO
NOS COMPONENTES DO COSO NO SETOR DE CONTABILIDADE**

OBJETIVO	CAMPO TEÓRICO	ANALISES DE RESULTADOS
		Operacional
Analisar o sistema de controle interno da COSO no Brasil.	Ambiente de controle	
	Avaliação de riscos	
	Atividades de controle	
	Informação e comunicação	
	Atividades de monitoramento	

APÊNDICE C – ANÁLISE SOBRE CONTROLES DOS RISCOS DO MACROPROCESSO

DEPARTAMENTOS	QUANTITATIVO DE ATIVIDADES	% por atividade	FATOR DE RISCO	RISCO MÉDIO	DESVIO MÉDIO
Comercialização	107	9%	0,0009	1%	4%
Contabilidade	274	24%	0,0022	14%	11%
Contencioso	28	2%	0,0002	8%	1%
Finanças	175	15%	0,0014	5%	7%
Materiais & Serviços	132	12%	0,0011	2%	6%
Recursos Humanos	29	3%	0,0002	7%	1%
Reservas	32	3%	0,0003	7%	1%
Tributário	141	12%	0,0011	2%	6%
TIC - Tecnologia da Informação e Telecomunicação	112	10%	0,0009	0%	5%
Entity Level	102	9%	0,0008	1%	4%
Total	1132	100%	0,01	47%	47%

APÊNDICE D – FORMAÇÃO DE DADOS

Campo de dados	DESCRIÇÃO
Ambiente de controle	Normas, processos e estruturas.
Avaliação de riscos	Riscos pertinentes à realização dos objetivos da empresa.
Atividades de controle	Ações definidas em normativas para ajudar a garantir os cumprimentos das diretrizes de controle.
Informação e comunicação	Entendimento passado a fim de apoiar a realização dos objetivos, dentro do processo contínuo de obter e compartilhar informações.
Atividades de monitoramento	São avaliações contínuas independentes para obtenção de resultado do controle.

APÊNDICE E – FORMAÇÃO DE ANÁLISES

Campo de análise	DESCRIÇÃO
Operacional	Eficácia e à eficiência das operações da entidade.
Divulgação	Divulgações financeiras e não financeiras internas e externas, dentro dos termos de confiabilidade das informações demandadas.
Conformidade	Termos de cumprimentos das normas pré-estabelecidas para a organização (leis e regulamentações às quais a entidade está sujeita.).