

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**Fernanda Zolin Lixinski**

**CONTROLE INTERNO: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA FUMAGEIRA  
BASEADO NA METODOLOGIA DO COSO**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO**

Santa Maria, RS  
2018

**Fernanda Zolin Lixinski**

**CONTROLE INTERNO: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA FUMAGEIRA  
BASEADO NA METODOLOGIA DO COSO**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**.

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Ma. Ana Paula Fraga

Santa Maria, RS  
2018

**Fernanda Zolin Lixinski**

**CONTROLE INTERNO: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA FUMAGEIRA  
BASEADO NA METODOLOGIA DO COSO**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**.

**Aprovado em 29 de junho de 2018:**

---

**Ana Paula Fraga, Ma. (UFSM)**  
(Presidente/Orientadora)

---

**Ivan Henrique Vey, Dr. (UFSM)**  
(Membro)

---

**Sérgio Rossi Madruga, Dr. (UFSM)**  
(Membro)

Santa Maria, RS  
2018

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus por todas as bênçãos e proteção que me concedeste.

A toda minha família, principalmente aos meus pais, Luis Carlos e Rozemi, pela educação que me proporcionaram, apoio incondicional, incentivo em ir atrás dos meus sonhos, por serem a base da minha vida. Não esquecendo da minha irmã, Laura, que sempre esteve, e sempre estará, ao meu lado.

À todos os professores da faculdade, por transmitirem seus conhecimentos, em especial a minha orientadora Prof<sup>a</sup> Ana Paula pelo auxílio na realização do meu estudo.

À todos da Empresa X por terem me recebido muitíssimo bem, disponibilizando de tempo e acesso a todo material necessário para que este estudo fosse realizado da melhor forma possível. Ao pessoal do Departamento de Controles Internos meus sinceros agradecimentos, especialmente a Jaque, que não poupou esforços em compartilhar todo seu conhecimento profissional comigo, sempre me incentivando a melhorar. Faltam palavras pra tamanha gratidão.

Aos amigos e colegas de faculdade, que de alguma forma ou outra contribuíram ao longo desses 5 anos.

## RESUMO

### CONTROLE INTERNO: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA FUMAGEIRA BASEADO NA METODOLOGIA DO COSO

AUTORA: Fernanda Zolin Lixinski  
ORIENTADORA: Ana Paula Fraga

Os controles internos são tratados com muita relevância por boa parte dos gestores, por causa dos benefícios que trazem à organização, como o aprimoramento dos processos e atividades com um baixo custo. Arelados com a governança corporativa, propiciam que as empresas tenham bom desempenho em sua área de negócio e transmitam uma boa imagem à sociedade como um todo. Existem algumas ferramentas para implementar e gerenciar um sistema de controles internos, mas a metodologia que é mais aceita em todo o mercado financeiro e apresenta os melhores resultados é a publicada pelo COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), chamada *COSO Report*. Assim, o propósito deste estudo foi verificar a adequação da metodologia do *COSO Report* dentro da área financeira da empresa X. Para atingir este objetivo, foram analisados a estrutura do sistema de controles internos existente na empresa, os pontos levantados pela auditoria interna, entre os anos de 2007 e 2017, além de um questionário aplicado aos funcionários efetivos da área financeira da empresa. Os dados foram analisados e pode-se concluir que o sistema de controles internos presente na empresa X está em concordância com a metodologia do COSO, mas alguns pontos foram recomendados com o intuito de aperfeiçoar o grau de efetividade dos controles internos.

**Palavras-chave:** Controles Internos. *COSO Report*. Governança Corporativa.

## **ABSTRACT**

### ***INTERNAL CONTROL: CASE STUDY IN A SMOKING COMPANY BASED ON COSO METHODOLOGY***

*AUTHOR:* Fernanda Zolin Lixinski

*ADVISOR:* Ana Paula Fraga

*Internal controls are treated with great relevance by many managers, because of the benefits that they bring to organizations, such as improving processes and activities at a low cost. Associated with corporate governance, they make companies perform well in their business area and convey a good image to society as a whole. There are many tools to implement and manage a system of internal control, but the methodology that is most accepted throughout the financial market, as well as presents the best results, is published by the COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), called COSO Report. Accordingly, this study aims at verifying the adequacy of the COSO Report methodology within the financial area of the company X. In order to achieve this purpose, the structure of the internal control system in the company and the points raised by the internal audit from 2007 to 2017 were analysed, as well as a questionnaire was applied to the effective employees of the financial area of the company. Through data analysis, it can be concluded that the system of internal control identified in the company X is in accordance with the COSO methodology, but some points were recommended in order to improve the effectiveness of internal controls.*

***Keywords:*** Internal Controls. COSO Report. Corporate Governance.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 – Princípios da governança corporativa.....	13
Quadro 2 – Objetivos do controle interno.....	18
Figura 1 – Princípios do controle interno.....	20
Figura 2 – COSO <i>Report</i> .....	29
Quadro 3 – Princípios do COSO <i>Report</i> .....	31
Figura 3 – Organograma da Empresa X.....	39
Figura 4 – Fluxograma avaliação de riscos.....	47
Quadro 4 – Políticas de TI.....	51
Quadro 5 – Políticas e procedimentos da contabilidade e da carteira agrícola.....	52
Quadro 6 – Análise dos pontos de auditoria interna.....	58

## LISTA DE GRÁFICOS E TABELAS

Gráfico 1 – Análise dos componentes.....	59
Gráfico 2 – Análise dos princípios.....	60
Gráfico 3 – Grau de escolaridade.....	62
Tabela 1 – Departamentos X Funcionários.....	63
Gráfico 4 – Tempo de empresa.....	64
Gráfico 5 – Nível de conhecimento da metodologia do COSO.....	65
Gráfico 6 – Ambiente de controle.....	66
Gráfico 7 – Princípios do ambiente de controle.....	67
Tabela 2 – Afirmações sobre o princípio 4.....	68
Tabela 3 – Afirmações sobre o princípio 5.....	69
Gráfico 8 – Avaliação de risco.....	70
Gráfico 9 – Princípios da avaliação de risco.....	71
Gráfico 10 – Atividades de controle.....	72
Gráfico 11 – Princípios das atividades de controle.....	73
Gráfico 12 – Informações e comunicação.....	74
Gráfico 13 – Princípios de informação e comunicação.....	75
Gráfico 14 – Monitoramento.....	76
Gráfico 15 – Princípios de monitoramento.....	77



## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>2</b>	<b>REVISÃO BIBLIOGRÁFICA</b> .....	12
2.1	GOVERNANÇA CORPORATIVA.....	12
<b>2.1.1</b>	<b>Gerenciamento de riscos</b> .....	14
2.2	CONTROLES INTERNOS.....	15
<b>2.2.1</b>	<b>Conceito e definições do controle interno</b> .....	15
<b>2.2.2</b>	<b>Natureza dos controles interno</b> .....	17
<b>2.2.3</b>	<b>Objetivos do controle interno</b> .....	18
<b>2.2.4</b>	<b>Princípios do controle interno</b> .....	19
2.2.4.1	<i>Responsabilidade</i> .....	20
2.2.4.2	<i>Rotinas internas</i> .....	21
2.2.4.3	<i>Acesso aos ativos</i> .....	21
2.2.4.4	<i>Segregação de funções</i> .....	22
2.2.4.5	<i>Confronto dos ativos com os registros</i> .....	22
2.2.4.6	<i>Amarrações do sistema</i> .....	22
2.2.4.7	<i>Auditoria interna</i> .....	23
<b>2.2.5</b>	<b>Responsabilidade pela determinação do controle interno</b> .....	23
<b>2.2.6</b>	<b>Importância do controle interno</b> .....	24
<b>2.2.7</b>	<b>Limitações</b> .....	24
<b>2.2.8</b>	<b>Lei Sarbanes-Oxley</b> .....	25
<b>2.2.9</b>	<b>Avaliação do controle interno</b> .....	27
2.3	METODOLOGIA COSO <i>REPORT</i> .....	28
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	33
3.1	QUANTO AOS OBJETIVOS.....	33
3.2	QUANTO AOS PROCEDIMENTOS.....	33
3.3	QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA.....	34
3.4	QUANTO ÀS TÉCNICAS.....	34
<b>4</b>	<b>A EMPRESA</b> .....	36
4.1	MAPEAMENTO DOS CONTROLES INTERNOS DA EMPRESA.....	40
<b>4.1.1</b>	<b>A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos</b> .....	40
<b>4.1.2</b>	<b>A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno</b> .....	41
<b>4.1.3</b>	<b>A administração estabelece, com a supervisão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos</b> .....	42
<b>4.1.4</b>	<b>A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos</b> .....	43
<b>4.1.5</b>	<b>A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos</b> .....	44
<b>4.1.6</b>	<b>A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos</b> .....	45
<b>4.1.7</b>	<b>A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como base para determinar a forma como devem ser gerenciados</b> .....	46

4.1.8	A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.....	48
4.1.9	A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.....	49
4.1.10	A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.....	49
4.1.11	A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.....	51
4.1.12	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.....	52
4.1.13	A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.....	54
4.1.14	A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle.....	55
4.1.15	A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.....	56
4.1.16	A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.....	56
4.1.17	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.....	57
4.2	ANÁLISE DOS PONTOS DE AUDITORIA INTERNA.....	58
4.3	QUESTIONÁRIO.....	62
4.3.1	Perfil dos funcionários da área financeira.....	62
4.3.2	Resultados do componente ambiente de controle.....	65
4.3.3	Resultados do componente avaliação de riscos.....	69
4.3.4	Resultados do componente atividades de controle.....	72
4.3.5	Resultados do componente informação e comunicação.....	74
4.3.6	Resultados do componente monitoramento.....	76
5	CONCLUSÃO.....	78
	REFERÊNCIAS.....	80
	APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO.....	82

## 1 INTRODUÇÃO

No cenário atual, as organizações estão cada vez mais expostas ao mercado financeiro global, sofrendo vários tipos de influências internas e externas, e muitos desses impactos podem ser previstos e detectados antes que venham a ocorrer. Com isso, o controle interno passou a fazer parte da gestão de diversas empresas em todo o mundo, onde o compromisso em cumprir os objetivos traçados e a continuidade dos negócios são prioridades para a administração.

O controle interno também está diretamente ligado às boas práticas de governança corporativa que tanto ajudam a prosperidade das entidades no mercado de forma transparente, seguindo os preceitos de valores éticos para chegar ao encontro dos melhores resultados. Além disso, beneficia a empresa quanto à melhoria dos processos operacionais, gerando informações relevantes para seu desenvolvimento. Pode ser visto, então, como uma ponte para alcançar as metas de maneira alinhada com a visão, missão e valores estabelecidos pela entidade, e como consequência o sucesso por longo prazo da organização.

O estudo se desenvolveu em uma empresa multinacional do ramo fumageiro, localizada no Vale do Rio Pardo, no estado do Rio Grande do Sul. Considerando a dimensão da empresa e a necessidade de controles efetivos, o controle interno precisa ser acompanhado constantemente para que eventuais falhas sejam detectadas no sentido de evitar consequências mais graves. Diante do exposto, se deve considerar o seguinte: o sistema de controles internos que existe na empresa é adequado para garantir que os objetivos estabelecidos sejam alcançados de acordo com as boas práticas de governança corporativa?

A fim de responder à questão feita anteriormente, o objetivo geral foi verificar se o sistema de controles internos da empresa é adequado de acordo com a metodologia do *COSO Report*. Para auxiliar este estudo, foram propostos os seguintes objetivos específicos:

- caracterizar a empresa onde o estudo foi realizado;
- descrever, segundo os princípios do *COSO Report*, a estrutura atual do sistema de controles internos da empresa através de observações *in loco* e leitura de procedimentos;
- avaliar os pontos levantados pela auditoria interna entre os anos de 2007 e 2017 de acordo com os componentes e princípios do *COSO Report*;
- aplicar um questionário aos funcionários efetivos da área financeira sobre os cinco componentes e dezessete princípios do *COSO Report*;

- demonstrar se o sistema de controles internos da empresa é adequado de acordo com a metodologia *COSO Report*; e
- sugerir oportunidades de melhoria no sistema de controles internos da Empresa X.

Assim, o estudo contribuiu para melhorar as práticas em relação ao sistema de controles internos da Empresa X e ajudar na disseminação de uma cultura proativa aos riscos que possam afetá-la, transmitindo a importância de um sistema de controles internos aos gestores e demais pessoas que possam ser atingidas por este trabalho. Além disso, traz novos pontos de vista para a comunidade acadêmica, por se tratar de um estudo de caso de âmbito multinacional, em que se utilizou a metodologia do *COSO Report*, pouco citada em trabalhos de graduação. Também se destaca o interesse da autora pelo tema em estudo, com a possibilidade de averiguar na prática como se desenvolve a teoria vista em sala de aula.

Com a finalidade de cumprir com os objetivos do estudo, o trabalho foi dividido em cinco capítulos, da seguinte forma: este primeiro capítulo introduz o trabalho, apresentando o tema, o problema, o objetivo específico, os objetivos gerais e a justificativa para a realização do estudo. O segundo capítulo aborda o alicerce teórico por meio de revisão bibliográfica, apresentando os conceitos de governança corporativa, controles internos e a metodologia do *COSO Report*. No terceiro capítulo, foi exposta o enquadramento metodológico do estudo, que inclui os métodos utilizados na realização da pesquisa. No quarto capítulo, apresenta-se o desenvolvimento do estudo de caso, através de análises e observações dos controles internos utilizados pela empresa. O quinto e último capítulo traz as conclusões e sugestões percebidas no presente estudo.

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

A contabilidade é um importante instrumento às empresas, não somente por se fazer obrigatória perante as leis, mas por ser capaz de gerar informações úteis, quando bem executada, para assistência na tomada de decisão dos gestores, além de auxiliar aos outros usuários interessados, como investidores, governo, fornecedores, bancos, entre outros.

Trata-se uma ciência social aplicada com diversas ramificações e atuações no mercado de trabalho em geral, e uma delas é o controle interno. Neste capítulo, serão abordados os principais temas para a realização deste estudo, como a governança corporativa, controles internos, Lei SOX e por fim a metodologia do COSO *Report*.

### 2.1 GOVERNANÇA CORPORATIVA

Os desafios sociais e ambientais, tanto globais, regionais, como locais, estão dentro do ambiente de atuação das organizações, impactando na sua reputação e no valor econômico de longo prazo. As mudanças climáticas, a ampliação da desigualdade social e as inovações tecnológicas, entre outros fatores, têm imposto transformações na vida das organizações (IBGC, 2015).

Assim, o papel da governança corporativa passou a visar as demais partes interessadas dentro de uma organização, não somente os sócios e administradores, fazendo com que os agentes de governança tenham maior zelo na tomada decisão que venha afetar a toda sociedade. O IBGC (2015, p. 20) define que governança corporativa é “o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas”.

Complementam Rossetti e Andrade (2014, p. 153) que

pode-se definir governança como um conjunto de princípios, propósitos, processos e práticas que rege o sistema de poder e os mecanismos de gestão das corporações, buscando a maximização da riqueza dos proprietários e o atendimento dos direitos de outras partes interessadas, minimizando oportunismos conflitantes com esse fim.

As boas práticas de governança corporativa têm como finalidade a busca por aumentar o valor da sociedade, melhorando a gestão da organização, além de facilitar o acesso ao capital e colaborar para sua continuidade, por meio de “estratégia das corporações, gerenciamento eficaz das organizações, com eficiência de suas operações e a geração de resultados em uma adequada taxa de retorno aos acionistas, com respeito à sociedade, ao meio ambiente e ao interesse social.” (CRCRS, 2015, p. 21).

Existem quatro princípios básicos da governança corporativa: transparência (*disclosure*), equidade (*fairness*), prestação responsável de contas (*accountability*) e conformidade (*compliance*).

Quadro 1 – Princípios da governança corporativa

<b>Princípios</b>	<b>Definição</b>
Transparência ( <i>Disclosure</i> )	Transparência das informações, especialmente das de alta relevância, que impactam os negócios e que envolvem resultados, oportunidades e riscos.
Equidade ( <i>Fairness</i> )	Senso de justiça, equidade no tratamento dos acionistas. Respeito aos direitos dos minoritários, por participação equânime com a dos majoritários, tanto no aumento da riqueza corporativa, quanto nos resultados das operações, quanto ainda na presença ativa em assembleias gerais.
Prestação responsável de contas ( <i>Accountability</i> )	Prestação responsável de contas, fundamentada nas melhores práticas contábeis e de auditoria.
Conformidade ( <i>Compliance</i> )	Conformidade no cumprimento de normas reguladoras, expressas nos estatutos sociais, nos regimentos internos e nas instituições legais do país.

Fonte: Adaptado de Rossetti e Andrade (2014, p. 140-141).

É necessário comentar que atualmente as normas de controle interno e gerenciamento de riscos fazem parte das boas práticas de governança corporativa. Ter um sistema de controle interno e gerenciamento de riscos de fato instituído e em permanente monitoramento nos leva a concluir que a contabilidade e a auditoria são elementos indispensáveis nesse sentido, por trazer informações contábeis fidedignas, tempestivas e com qualidade. (CRCRS, 2015).

No Brasil, importante destacar que houve vários avanços, devido a um motivo bem claro: a utilização de boas práticas de governança não passou a acontecer somente por causa da legislação criada, mas porque o investidor está ciente dos benefícios que a governança pode oferecer e a tomada de decisões a ela é subordinada (IBGC, 2006).

Portanto, pode-se entender que uma entidade que tem o compromisso com suas partes interessadas, tanto internas quanto externas, deve alinhar seu negócio com os princípios da boa governança, pois desta forma transparece a responsabilidade e preocupação com o ambiente em que está inserida, utilizando os meios corretos para aumentar o valor da entidade.

### **2.1.1 Gerenciamento de riscos**

Diante do mercado altamente competitivo, os negócios estão sujeitos a vários tipos de riscos, sendo eles operacionais, financeiros, regulatórios, estratégicos, tecnológicos, sistêmicos, sociais e ambientais. As ameaças em que a organização está exposta, como concorrência, mercado financeiro, entre outros, necessitam ser gerenciadas de forma que auxilie na tomada de decisão pelos administradores (IBGC, 2015).

O IBGC (2007, p. 11), no seu guia de orientação para o gerenciamento de riscos corporativos, traz a seguinte definição para risco: “evento futuro identificado, ao qual é possível associar uma probabilidade de ocorrência”. Assim, as empresas precisam saber a quais riscos estão expostas e focar na detecção e prevenção, caso venha a interferir no negócio. Além disso, o risco deve ser identificado de forma clara e específica, para assim poder projetar controles efetivos de gestão destes, sempre em busca de detalhes fundamentais para esse processo.

## 2.2 CONTROLES INTERNOS

Os controles internos estão cada vez mais presentes na administração de grandes empresas, como uma forma de atingir os resultados planejados com menores gastos. Crepaldi e Crepaldi (2016) relatam que em países desenvolvidos é muito mais relevante a utilização de métodos científicos na administração das empresas, pois os objetivos traçados se tornam muito mais fáceis de serem conquistados. São esses países que deram origem aos termos *Internal Check* (verificação interna) e *Internal Control* (controle interno).

No Brasil, o tema controles internos passou a ter maior importância a partir da Constituição Federal de 1988, quando houve o fortalecimento dos procedimentos do sistema de controles internos na esfera pública. Deve ser esclarecido que há diferença entre controles internos e auditoria interna. Quanto a isso, Attie (2009, p. 182) observa que

é uma ideia totalmente equivocada, pois a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa.

No mundo globalizado e extremamente exigente em que se vive, é inaceitável que uma empresa não possua o controle de seus processos e procedimentos. Portanto, se não conseguir implantar e acompanhar as suas rotinas operacionais de acordo com os preceitos dos controles internos, a empresa poderá enfrentar grandes dificuldades na execução das atividades e, por conseguinte, perderá sua competitividade no mercado.

### 2.2.1 Conceito e definições do controle interno

Partindo do entendimento da palavra “controle” pode-se compreender melhor a intenção dos controles internos. Segundo Chiavenato (2014, p. 495), existem três significados para a palavra,

Primeiro, o controle como função restritiva: serve para coibir ou limitar certos tipos de desvios indesejáveis ou de comportamento não aceitos; segundo, controle como sistema automático de regulação: tem como objetivo manter um grau de fluxo ou funcionamento de um sistema. Dentro deste mecanismo de controle se detectam possíveis desvios ou irregularidades e proporcionam automaticamente a regulação necessária para voltar à normalidade; e terceiro, controle como função administrativa: é o controle como parte do processo administrativo, assim como o planejamento, organização e a direção fazem parte.



As definições citadas pelo autor têm grande importância quando associadas ao sistema de controles internos, por transmitir adequadamente a sua função e auxiliar no foco que deve ser seguido pelas organizações.

Fundado a mais de 3 décadas, o COSO - Comitê das Organizações Patrocinadoras (*The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), conforme Dias (2010, p. 28) representa “uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa.” Assim, o comitê define controle interno como

um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados - AICPA (apud CREPALDI; CREPALDI, 2016, p. 502), define que

o Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas.

Nas palavras de Attie (2009, p. 185), “compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos.” Almeida (2012, p. 57) complementa que é o “conjunto de procedimentos, métodos e rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.” Passa a ser incluído o importante papel da administração envolvendo os procedimentos de controles internos.

O Instituto de Auditores Internos do Brasil, Audibra (1992, p. 48), registra que

controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização”.

No ponto de vista da administração, Fayol (1994, apud DIAS, p. 4, 2010) aponta que

o Controle consiste em verificar se tudo ocorre de conformidade com o plano adotado, com as instruções emitidas e com os princípios estabelecidos. Tem por objetivo apontar falhas e erros, para retificá-los e evitar sua reincidência; aplica-se a tudo: coisas, pessoas, processos, etc.

Chiavenato (2014) complementa que a existência do controle está na constatação se a operação monitorada está ou não atingindo o propósito ou resultados traçados. Pode-se observar que há certas particularidades nos dois tipos de controle, contábil e administrativo. A distinção entre eles está na sua finalidade, o controle contábil tem por objetivo principal a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis, quando o controle administrativo tem como função a eficiência das operações e a adesão à políticas delineadas pela administração.

Attie (2009, p. 186) cita alguns exemplos de controles contábeis, como “sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores”.

Já para o controle administrativo, usa como exemplo “análises estatísticas, estudos de tempo e movimento, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade”. (ATTIE, 2009, p. 187).

No sistema de controles internos, para que tanto o de natureza contábil quanto o de natureza administrativa funcionem bem, é necessário que todas as pessoas que compõem a empresa saibam das informações adequadas para a realização de suas tarefas. Assim, chegar a um formato de controle que englobe os controles das duas áreas pode garantir uma maior eficiência no sistema de controles internos nas atividades das empresas.

### **2.2.2 Natureza dos controles interno**

O controle interno, de acordo com sua natureza, segundo Dias (2009), pode ser classificado de três formas:

- preventivo: a própria palavra já diz, tem a intenção de antecipar uma situação de falha, sendo um modelo para agir em uma circunstância desse tipo;
- detectivo: é quando encontra-se problemas no desenvolver das atividades, sem barrar a eventualidade; e
- corretivo: usa-se para reparar as causas de contratemplos no processo, já tendo ocorrido os mesmos.

Portanto, nota-se que se deve dar mais importância para antecipar possíveis problemas que possam ocorrer do que buscar solucioná-los após já terem causados efeitos negativos dentro da empresa. Trata-se de uma questão de segurança a ausência de erros ou desfalques nos processos (DIAS, 2010).

Porém, o autor salienta que, apesar de ter controles internos preventivos, eventuais influências externas podem vir a acontecer. Nesse caso, deve-se utilizar o controle corretivo como meio de amenizar os problemas causados, apesar de que muitos dos problemas são típicos de certos negócios, os quais podem ser previstos e remediados antecipadamente.

### 2.2.3 Objetivos do controle interno

O controle interno tem quatro objetivos básicos, segundo Attie (2009). São eles: salvaguarda dos interesses da empresa; precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; estímulo à eficiência operacional; e aderência às políticas existentes. No quadro que segue são explicados os objetivos básicos.

Quadro 2 – Objetivos do controle interno

(continua)

<b>Objetivos</b>	<b>Definição</b>	<b>Práticas</b>
Salvaguarda dos interesses	Proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos devidos a erros ou irregularidade	Segregação de funções; sistemas de autorização e aprovação; determinação de funções e responsabilidades; rotação de funcionários; carta de fiança; manutenção de contas de controle; seguro; legislação; diminuição de erros e desperdícios; contagens físicas independentes; e alçadas progressivas.
Precisão e confiabilidade dos informes e relatórios	Gerar informações adequadas e oportunas, necessárias gerencialmente para administrar e compreender os eventos realizados pela empresa.	Documentação fidedigna; conciliação; análise; plano de contas; tempo hábil; e equipamento mecânico.

Quadro 2 – Objetivos do controle interno

(conclusão)

<b>Objetivos</b>	<b>Definição</b>	<b>Práticas</b>
Estímulo à eficiência operacional	Prover os meios necessários à condução de tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme.	Seleção; treinamento; plano de carreira; relatórios de desempenho; relatórios de horas trabalhadas; tempos e métodos; custo-padrão; manuais internos; e instruções formais.
Aderência às políticas existentes	Assegurar que os desejos da administração, definidos através de suas políticas e indicados por meio de seus procedimentos, sejam adequadamente seguidos pelo pessoal.	Supervisão; sistema de revisão e aprovação; e auditoria interna.

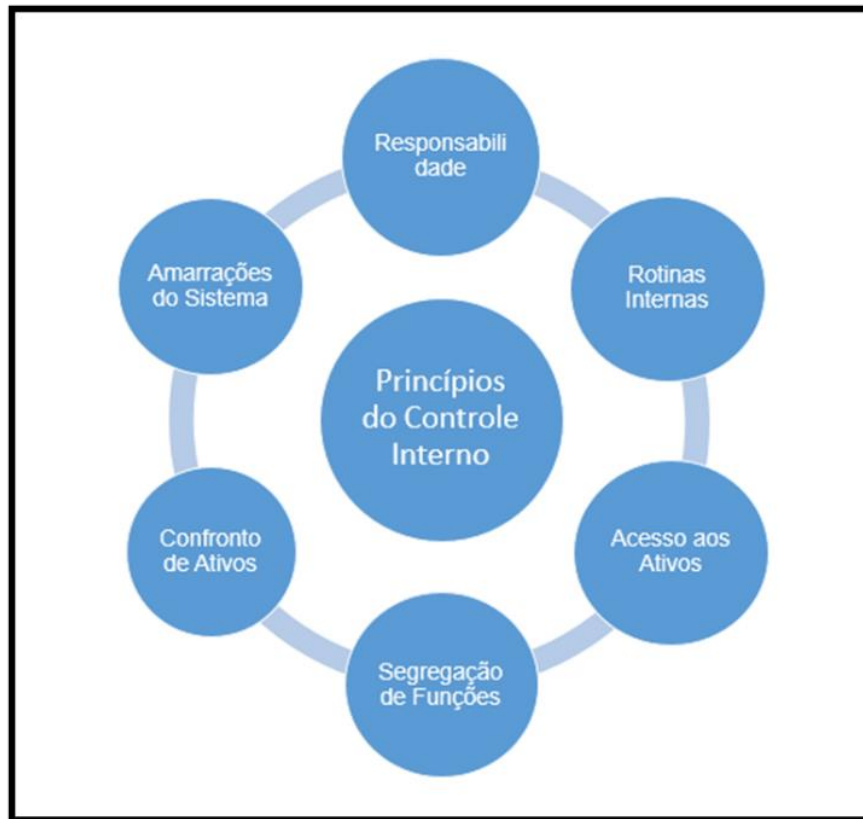
Fonte: Adaptado Attie (2009, p. 189-195).

Portanto, uma organização, ao manter em alinhamento os quatro objetivos já apresentados, mostra que ela efetivamente está cumprindo com o compromisso de ter um sistema de controles internos adequado e eficaz na sua organização. Isso também facilita na hora de desenhar um processo de implementação de controles, uma vez que já se sabe onde deve chegar com os procedimentos adotados.

#### **2.2.4 Princípios do controle interno**

Crepaldi e Crepaldi (2016) trazem como princípios a responsabilidade, rotinas internas, acesso aos ativos, segregação de função, confronto dos ativos com os registros, amarrações do sistema e auditoria interna. A figura 1 ilustra a relação destes princípios e após são descritos.

Figura 1 – Princípios do controle interno



Fonte: Adaptado de Crepaldi e Crepaldi (2016).

#### 2.2.4.1 Responsabilidade

Deve-se preferencialmente, segundo Almeida (2012), ter dentro da empresa manuais internos, por escrito, específicos da organização, onde se esclareça o papel de cada colaborador e departamentos da mesma.

Almeida (2012, p. 58) cita também alguns motivos para definir o papel de cada um na empresa: “assegurar que todos os procedimentos de controles sejam executados; detectar erros e irregularidades; apurar as responsabilidades por eventuais omissões na realização das transações da empresa.”

A partir do momento em que todos os funcionários estão a par de suas atribuições e responsabilidades dentro da empresa, no que se refere aos controles existentes, pode haver maior cobrança por parte dos gestores fazendo com que os controles sejam executados adequadamente. Assim, caso alguma falha ocorra, se torna mais fácil saber quem ou quais pessoas possam ter errado ou fraudado algum procedimento.

#### 2.2.4.2 Rotinas internas

No manual de procedimentos internos da organização, deve constar toda a rotina interna. Essas rotinas podem ser, segundo Crepaldi e Crepaldi (2016),

formulários internos e externos; instruções para o preenchimento e destinação dos formulários internos e externos; evidências das execuções dos procedimentos internos de controle; procedimentos internos dos diversos setores da empresa.

Uma empresa que utiliza memorandos internos, normas ou qualquer outro tipo de documento, em que conste a forma que aquela atividade descrita deva ser realizada, resulta em uma parametrização, de modo que qualquer outra pessoa que venha assumir a responsabilidade por essa atividade consegue saber como era realizada e como deve seguir sendo. Isso facilita na revisão dos procedimentos, comparando o que está escrito com o que vem sendo desempenhado pelos colaboradores, e caso seja necessário, adequações podem ser feitas para melhorar o processo.

#### 2.2.4.3 Acesso aos ativos

Ao restringir o contato dos funcionários aos bens e definir controles físicos para esse, há uma maior segurança para os responsáveis (ALMEIDA, 2012). Também deve-se lembrar, de acordo com Crepaldi e Crepaldi (2016, p. 521), “que o acesso aos ativos pode se dar de forma direta (fisicamente) ou de forma indireta, por meio da preparação de documentos que autorizam sua movimentação.

Muitos bens da empresa são de fácil acesso aos funcionários. Quando se trata de bens maiores, como cadeiras e mesas, é mais simples adotar controles internos, mas em se tratando de bens monetários, como cheques, cartões corporativos, pagamento de contas, etc., o risco cresce muito, pois é mais simples de manipular. Assim, os controles internos devem ser adequados para cada tipo de ativos da empresa, como uso de câmeras de segurança, conferência de saída e entrada de veículos, cofre para guarda dos cheques, dinheiro e cartões, acesso restrito a pessoas autorizadas para esses ativos, entre outros procedimentos, que possam garantir a segurança dos mesmos.

#### *2.2.4.4 Segregação de funções*

Destaca-se que “ninguém deve ter sob sua inteira responsabilidade todas as fases inerentes a uma operação. Cada uma dessas fases deve, preferencialmente, ser executada por pessoas e setores independentes entre si” (ATTIE, 2009, p. 190).

Um importantíssimo controle que pode ser executado é a segregação de função, ou seja, a pessoa que faz a conferência dos ativos não pode ser a mesma que realiza o lançamento contábil do mesmo, pois, por um ato de má índole, essa pessoa poderá registrar o uso ou saída desse bem como uma despesa e se apropriar indevidamente dele. Por mais que pareça simples a divisão de tarefas conflitantes, isso se torna difícil de implementar em pequenas empresas onde o número de funcionários é restrito.

#### *2.2.4.5 Confronto dos ativos com os registros*

A empresa deve adotar procedimentos que façam a comparação dos ativos físicos com o que está lançado na contabilidade. Esse princípio tem como finalidade descobrir eventuais fraudes ou erros nos bens ou na contabilidade (CREPALDI; CREPALDI, 2016).

O inventário físico dos bens do estoque na empresa é uma operação que deve ser realizada regularmente, de preferência por pessoas que não trabalhem nessa área, para fazer valer a segregação de função. Com esse procedimento, podem ser descobertas falhas nos estoques da empresa ou na contabilidade, e, assim, ser aperfeiçoada a forma com que é realizada essa atividade.

#### *2.2.4.6 Amarrações do sistema*

Diz Almeida (2012, p. 62) que “o sistema de controle interno deve ser concebido de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência”.

A tecnologia da informação, mais conhecida como TI, auxilia muito no dia-a-dia de quem trabalha com um sistema informatizado, mas esse recurso tem que ser muito bem construído/desenhado por pessoas que entendam do processo que será introduzido no sistema operacional. O sistema deve garantir que ocorram bloqueios no sistema caso algum tipo de fraude ou erro tente ser lançado. Assim, reduz o nível de que informações erradas sejam inseridas e reflitam nos relatórios financeiros.

#### 2.2.4.7 Auditoria interna

Segundo o Instituto de Auditores Internos de New York (apud ATTIE, 2009, p. 205),

pode-se definir auditoria interna como uma atividade de avaliação independente dentro da organização, para revisão da contabilidade, finanças e outras operações como base para servir à Administração. É um controle administrativo que mede e avalia a eficiência de outros controles.

Assim, de nada resolve ter ótimos procedimentos de controle interno e haver algum setor ou pessoas responsáveis por realizar uma revisão periodicamente se nem todos os colaboradores realizam as atividades como foram programadas pelo sistema, ou se é necessário haver modificações e ajustes no mesmo. (CREPALDI; CREPALDI, 2016).

O papel da auditoria interna em relação aos controles internos é muito importante: fazer a revisão dos controles fixados, certificando-se de que as normas internas existentes estão sendo realmente executadas pelos envolvidos, verificando se há necessidade de novos procedimentos para implantação, propondo, assim, melhorias e adequações nos procedimentos analisados.

#### 2.2.5 Responsabilidade pela determinação do controle interno

A administração fica com a responsabilidade de planejamento, instalação e supervisão do sistema de controle interno. A revisão do controle interno é de grande importância para a manutenção do sistema. Assim, deve haver uma supervisão dos seguintes pontos, segundo Attie (2009, p. 196):

- a) a política interna está sendo corretamente interpretada;
- b) as mudanças em condições operativas tornaram os procedimentos complicados, obsoletos ou inadequados; e
- c) quando surgem falhas no sistema, são tomadas prontamente medidas eficazes e corretivas.

Complementa Almeida (2012, p. 58) que “a administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação se está sendo seguido pelos funcionários, e por sua modificação, no sentido de adaptá-lo às novas circunstâncias”.

Muitas vezes a administração esquece de dar a devida importância a um controle interno de qualidade. Assim, acaba tendo de tomar ações corretivas que, em muitos casos, acaba sendo mais caro e prejudicial à empresa em vez de prevenir a ocorrência de problemas com ações proativas, propostas pelo sistema de controles internos.



### **2.2.6 Importância do controle interno**

O controle interno possui inúmeras contribuições a oferecer nos setores existentes na organização, desde a agregação na agilidade até a eficiência e veracidade das informações contábeis e administrativas.

Ainda complementam Crepaldi e Crepaldi (2016, p. 517) que “um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em eficiente controle interno é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas em seus relatórios”.

A importância de um sistema de controle interno é evidente nas empresas como forma de proteção, maior exatidão do registro contábil e seguridade na inibição de fraudes, bem como, segundo Attie (2009), pelo fato de que, quando uma empresa que não possui controles suficientes e adequados, não há a garantia de sua continuidade, nem a apresentação de informações fidedignas.

Portanto, os controles internos devem ser encarados de forma necessária para a realização dos objetivos de uma organização, por garantir aos gestores e demais partes interessadas a confiabilidade e transparência em seus relatórios financeiros e demais informações prestadas, possibilitando a expansão de seus negócios e boa imagem perante a sociedade, o que, por conseguinte, aumentará seu valor.

### **2.2.7 Limitações**

A utilização de um sistema de controle interno é de grandíssima valia dentro da empresa, mas nem sempre um bom controle interno pode estar livre de ocorrência de erros, fraudes e desvios. Muito pelo contrário: a empresa pode não cumprir com as normas e regulamentos necessários e estar sujeita a realizar suas operações e procedimentos inadequadamente.

Alguns dos principais motivos que podem levar à ineficiência do controle interno, segundo Almeida (2010), são: a existência de conluio de funcionários, a má instrução dos funcionários quanto às normas internas da empresa e funcionários que agem de má-fé na realização do seu trabalho. Os gestores devem estar atentos a qualquer sinal de ocorrência de algum dos casos citados acima, medidas precisam ser tomadas para resolver tais situações na organização.

A responsabilidade por verificar ou prever algum tipo de fraude é dos responsáveis pela administração da empresa. Assim, a própria governança deve dar o exemplo de uma conduta ética e honesta, supervisionando e qualificando os funcionários de todos os setores da empresa, de acordo com Crepaldi e Crepaldi (2016). Assim, se deve ter uma manutenção e aperfeiçoamento constante do sistema de controles internos. Desse modo, as limitações acima citadas serão reduzidas ao um grau aceitável e as informações geradas pela empresa serão muito mais confiáveis e aceitas pelos usuários.

### **2.2.8 Lei Sarbanes-Oxley**

A Lei Sarbanes-Oxley, popularmente conhecida como SOX, foi homologada pelo congresso norte-americano em julho de 2002, após uma grande crise no mercado financeiro dos Estados Unidos da América, onde grandes empresas americanas estavam envolvidas em escândalos empresariais.

Com os objetivos de prevenir novas fraudes e amparar os acionistas das empresas de capital aberto, a SOX enrijeceu o controle interno das organizações e acabou causando benefícios inimagináveis para as partes internas interessadas, como executivos, acionistas, gestores, etc., qualificando os processos, trazendo maior confiabilidade e reduzindo custos (CREPALDI; CREPALDI, 2016).

Tornou-se obrigatória a todas empresas listadas na Bolsa de New York, Amex ou Nasdaq, que descrevam minuciosamente e objetivamente todos os processos, tanto administrativos quanto contábeis da empresa. Assim facilitou, no caso de haver imprevistos, a atribuição de responsabilidade. Os novos processos viraram um pesadelo gerencial para as milhares de corporações obrigadas a seguir a lei – cada um dos incontáveis procedimentos internos tem de ser padronizado e detalhadamente descrito e auditado (CREPALDI; CREPALDI, 2016).

Esta lei é composta por 11 seções, duas delas são de suma importância para os controles internos. A primeira, Seção 302, determina que a alta gestão da entidade deve declarar pessoalmente que são responsáveis pelos controles e procedimentos de divulgação. Dias (2010) complementa que

uma certificação de que os controles foram avaliados quanto à sua eficiência deve ser emitida, trimestralmente. Essa certificação deve declarar que todas as deficiências de controle, deficiências materiais e fraudes foram informadas para o comitê de auditoria e para os auditores independentes.

E a segunda, Seção 404, determina uma avaliação anual dos controles e procedimentos internos das empresas para a emissão de relatórios financeiros. Assim, os auditores independentes devem emitir um relatório separado, atestando a aderência da administração em prover eficientes controles internos e procedimentos, para os reportes financeiros (DIAS, 2010).

Ressaltam Crepaldi e Crepaldi (2016) que o “parecer sem ressalva” sobre as demonstrações financeiras feito pela auditoria externa não certifica a eficácia dos controles internos, pois uma avaliação deve ser realizada separadamente para atestar os controles internos da organização. Também destaca o IBGC (2006) que

A grande novidade da Lei Sarbanes-Oxley, que tende a influenciar corporações de todo o mundo com presença ou não no mercado de capitais americano, é que a boa governança e as práticas éticas não são mais produto de boas intenções, mas uma exigência legal.

No transcorrer do processo de adaptação à lei SOX, as companhias brasileiras perceberam que os procedimentos da nova lei ajudam a melhorar controles, a facilitar a gestão e até a cortar custos. Crepaldi e Crepaldi (2016, p.506-507) citam outros ganhos, como

proteger a empresa contra fraudes. Antes da lei não havia uma política clara na companhia sobre quem poderia aprovar compras no sistema integrado de gestão da empresa. Como resultado, muitos dos controles eram informais, o que abria espaço a imprecisões e erros. Com a SOX, é possível controlar muito melhor o que está acontecendo na companhia, não só no Brasil como no mundo. Além disso, a empresa reduziu a possibilidade de uma fraude praticamente a zero.

Ainda pode-se visualizar outra vantagem da lei SOX: facilitar aos gestores maior percepção de como está o negócio, uma vez que a alta administração tem responsabilidade pelas demonstrações financeiras divulgadas, passando a ter maior conhecimento de todas as operações que venham a afetar os relatórios. Portanto, essa lei alcançou um importante feito, já que a maioria das organizações adotou as boas práticas de governança corporativa e a implantação de um sistema de controles internos, que juntos trazem maior confiabilidade e transparência ao mercado financeiro.

### 2.2.9 Avaliação do controle interno

O controle interno está em todos os setores da empresa, em cada atividade praticada. Mesmo assim, normalmente não há manuais de procedimentos para descrever cada operação da empresa. Apesar disso, em seguida à implementação de uma operação, tem-se o dever de continuar com um modelo de processos próprios que conduzirão o funcionamento até o final da construção do controle interno (ATTIE, 2009).

A avaliação do controle interno consiste em averiguar, de forma crítica, a eficácia e a necessidade de melhorias no sistema. Attie (2009) observa que, apesar de o controle interno analisado esteja bom, não deve ser aceito como inalterável para favorecer a empresa, ainda que a mudança possa ser simples e não cause alteração do controle interno como o todo.

Almeida (2012) cita alguns pontos da avaliação:

- determinar os erros e 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, a fim de determinar a natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria;
- emitir relatório-comentário dando sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno da empresa.

Conforme Attie (2009, p. 216), “esta avaliação é realizada mediante a aplicação dos objetivos e princípios de controle interno; envolve os controles contábeis e os controles administrativos. Usualmente, desenvolvem-se questionários que auxiliam a avaliação global do sistema ou do ciclo de estudo.” Assim, um controle interno, que possui monitoramento constante, tem garantia de que suas atividades e processos estão sendo realizados com maior segurança e eficiência possível, refletindo isso em suas demonstrações financeiras.

### 2.3 METODOLOGIA COSO *REPORT*

O COSO, já citado anteriormente, é extremamente respeitado e bem visto pelo mercado financeiro, uma vez que suas recomendações são seguidas por diversas organizações do mundo inteiro. Dias (2010) aponta que o COSO é patrocinado e financiado por cinco das principais associações de classe de profissionais da contabilidade ligados à área financeira dos Estados Unidos, as quais são:

- Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados - AICPA
- Associação Americana de Contadores - AAA
- Executivos Financeiros Internacional - FEI
- Instituto dos Auditores Internos - IIA
- Instituto dos Contadores Gerenciais - IMA

Entre alguns de seus trabalhos, se destacam os modelos de sistema de controles internos criados pelo COSO e parceiros, o COSO Controle interno – Estrutura integrada, também chamado de *COSO Report* e o COSO Gerenciamento de riscos corporativos. O primeiro tem como foco as demonstrações financeiras; o segundo, como o próprio nome sugere, enfatiza o gerenciamento dos riscos que envolvem a entidade. Ambos foram bem aceitos pelas organizações e são considerados como os melhores modelos para implantar e manter um sistema de controles internos eficiente e efetivo. Neste trabalho, será abordada a metodologia do *COSO Report*, por ser o modelo adotado pela empresa em estudo.

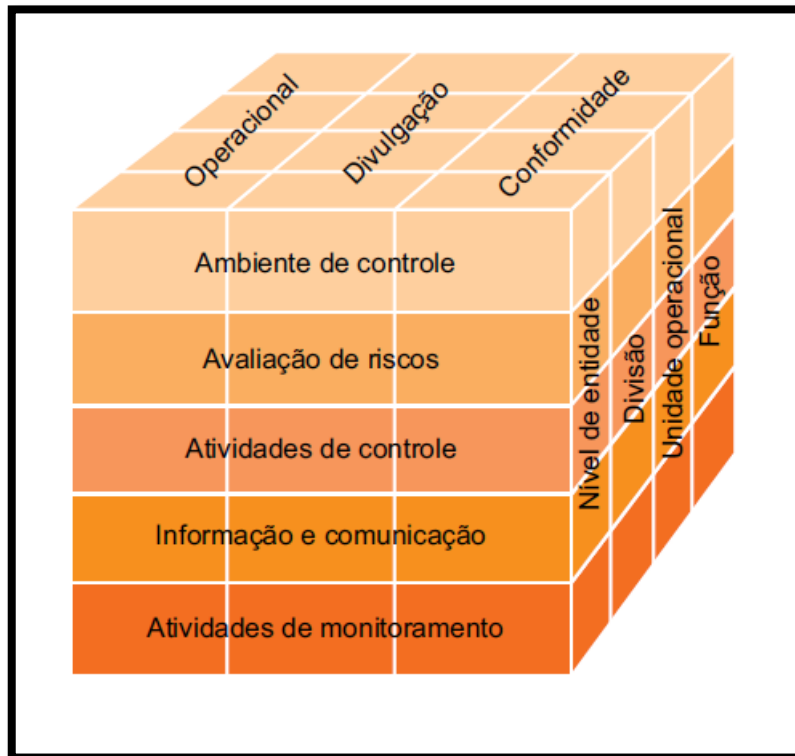
Em 1992, o COSO fez seu primeiro pronunciamento sobre um sistema de controles internos, chamado estudo *COSO Report*. Segundo o CRCRS (2015, p. 14-15), é definido como

um modelo de metodologia para estruturar e avaliar um sistema de controles internos integrados, com uma postura de identificar, detectar e reagir aos riscos de um negócio, estes com foco nos aspectos financeiros e na finalidade de transparência e adequação das demonstrações contábeis.

A KPMG (2016) observa que, desde a divulgação do modelo *COSO Report*, foi muito bem aceito e é amplamente utilizado para projetar, implementar e conduzir o controle interno, além de ser capaz de avaliar a eficácia do sistema de controle interno.

Em 2013, foi feito um novo pronunciamento do COSO, divulgando uma versão atualizada do modelo de sistema de controles internos, uma vez que o mercado financeiro sofreu várias mudanças nos 20 anos após a primeira publicação. O modelo de metodologia proposto pelo COSO é composto por objetivos, componentes, princípios e se adapta à estrutura de cada empresa. A figura 2 traz a imagem de um cubo, que representa a estrutura da metodologia.

Figura 2 – COSO Report



Fonte: COSO (2013).

Retratando a imagem acima, a estrutura do sistema de controles internos do COSO *Report* possui cinco componentes e dentro desses componentes estão distribuídos os dezessete princípios. Quanto aos objetivos, avaliam tanto a parte operacional, quanto a divulgação das demonstrações financeiras e a conformidade com as normas e legislações cabíveis a organização. Também, é considerada a versatilidade e peculiaridade de cada organização, abrangendo todos os níveis, divisões, unidades operacionais e demais formas como a empresa está estruturada.

Detalhando ainda mais toda essa estrutura, o próprio COSO (2013, p. 6) descreve os objetivos da metodologia do COSO *Report*,

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.

Os cinco componentes do controle interno, conforme Dias (2010), são:

I - ambiente de controle: é a cultura de controle interno da entidade, na qual o controle é efetivo, quando as pessoas conhecem as suas responsabilidades, os limites de autoridade e consciência, competência e comprometimento de fazerem o que é certo e de maneira correta. Envolve competência técnica e compromisso ético, em que a postura da alta administração, pelo exemplo, é fator determinante da criação deste valor (em Código de Ética e Conduta Profissional).

II - avaliação de riscos: é a identificação e análise dos riscos associados ao não cumprimento das metas e dos objetivos operacionais, de informação e de conformidade. Esse conjunto forma a base para definir como estes riscos serão gerenciados.

III - atividades de controle: são aquelas atividade que, quando executadas a tempo e de maneira adequadas, permitem a redução ou administração dos riscos. Podem ser de duas naturezas: atividades de prevenção ou de detecção. Um exemplo de atividade de prevenção é a segregação de funções, e um exemplo de atividade de detecção é a conciliação.

IV - informação e comunicação: a comunicação é o fluxo de informações dentro de uma organização, entendendo que este fluxo ocorre em todas as direções e níveis hierárquicos. A comunicação é essencial para o bom funcionamento dos controles, porém é preciso identificar a sua confiabilidade e relevância, processando e comunicando as pessoas que delas necessitam, tempestivamente e de forma adequada.

V - monitoramento: é a avaliação do controle interno ao longo do tempo. É o melhor indicador para saber se os controles internos estão sendo efetivos ou não. O monitoramento é feito tanto através do acompanhamento contínuo das atividades quanto por avaliações pontuais, tais como auto avaliação, revisões eventuais e auditoria interna.

A mudança mais significativa com a atualização do *COSO Report* são os princípios mencionados anteriormente, para cada componente do controle interno, foram estabelecidos princípios. A KPMG (2016) ressalta que esses princípios estabelecem a base para um sistema eficaz de controle interno destinado a atingir os objetivos estabelecidos pela administração e pelo conselho de administração. No quadro 3 estão listados os princípios de cada componente.

Quadro 3 – Princípios do COSO *Report*

(continua)

Ambiente de controle
<p>1. A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos.</p> <p>2. A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno.</p> <p>3. A administração estabelece, com a supervisão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.</p> <p>4. A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos.</p> <p>5. A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.</p>
Avaliação de risco
<p>6. A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.</p> <p>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.</p> <p>8. A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.</p> <p>9. A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.</p>
Atividade de controle
<p>10. A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.</p> <p>11. A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.</p> <p>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.</p>



Quadro 3 – Princípios do COSO *Report*

(conclusão)

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.

Fonte: Adaptado COSO (2013).

Esses princípios possibilitam um entendimento mais claro sobre a estrutura desse sistema de controles internos, consequentemente permitindo melhores resultados na sua implantação por parte dos gestores das organizações. De modo geral, o modelo proposto contempla todas as fases de um sistema de controles interno, desde o seu planejamento até a sua avaliação constante e também, aos princípios, citados anteriormente, da governança corporativa. Assim, as organizações que seguem essa metodologia chegam a bons resultados dentro da sua atividade e se aperfeiçoam constantemente.

### 3 METODOLOGIA

Silva (2003) define metodologia científica como o estudo dos métodos, onde o pesquisador busca meios para realizar sua pesquisa, ou seja, a metodologia científica é o caminho pelo qual o pesquisador escolherá os procedimentos para conduzir seu trabalho científico.

Por tanto, este capítulo apresenta os métodos e técnicas aplicados ao presente estudo com a finalidade de contemplar o objetivo geral e os objetivos específicos propostos.

#### 3.1 QUANTO AOS OBJETIVOS

O referido trabalho classifica-se como uma pesquisa exploratória, pois não há muito conhecimento sobre o assunto abordado: existem controles na empresa mas seu efetivo resultado não foi testado de acordo com o modelo *COSO Report*. Beuren (2006, p. 80) explica que, nesse tipo de pesquisa, “busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torna-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa”.

Também é enquadrada como uma pesquisa descritiva, de acordo com Andrade (2012, p. 112): “os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles.” Assim, para melhor entendimento do sistema de controles internos que existe na empresa, os procedimentos constatados *in loco* serão descritos.

#### 3.2 QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

Conforme os métodos dos procedimentos técnicos, o estudo classifica-se como pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso.

Segundo Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 60), “a pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em artigos, livros, dissertações ou teses.” Assim, a utilização de livros, artigos científicos e materiais publicados foi de grande importância para obter maior conhecimento na área de controles internos e a metodologia do COSO, e assim desenvolver o estudo.

A pesquisa documental foi de grande valia para a elaboração do estudo, pois a verificação de documentos gerados pela empresa traz melhor entendimento sobre os procedimentos de controle interno adotados por ela.

Por fim, classifica-se a pesquisa como um estudo de caso. Como explica Yin (2015, p. 18),

é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo (o “caso”) em profundidade e em seu contexto de mundo real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto puderem não ser claramente evidentes.

Assim, o estudo foi realizado em uma empresa multinacional do ramo fumageiro, localizada no Vale do Rio Pardo, no estado do Rio Grande do Sul, por meio da avaliação dos procedimentos adotados ao seu sistema de controles internos.

### 3.3 QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA

Em relação a essa classificação, define-se a utilização de uma abordagem qualitativa para atingir o objetivo do trabalho, em que a teoria foi confrontada com a realidade da empresa.

Segundo Beuren (2006, p. 92), “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado.” Assim, os resultados serão de maior relevância, uma vez que a contabilidade não é uma ciência exata e necessita que os fatos sejam interpretados.

### 3.4 QUANTO ÀS TÉCNICAS

Para esta pesquisa foram utilizadas as técnicas de observação, análise e questionário. Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 31) reforçam que, “sem a observação, o estudo da realidade e de suas leis seria reduzido à simples conjectura e adivinhação.” Ao observar as atividades e procedimentos realizados na empresa, foi possível ter um entendimento real e confiável do ambiente de controles. Nesse sentido, o primeiro passo realizado foi o mapeamento do sistema de controles internos que a empresa tem implementado.

A segunda etapa foi a análise dos pontos de auditoria interna entre os anos de 2007 e 2017, realizada com base na metodologia “*root cause*” (causa raiz). Os casos apontados como deficientes passam a ser avaliados com maior profundidade e chega-se à causa raiz do problema, permitindo assim tomar medidas corretivas mais eficazes em cada questão. O objetivo dessa análise foi saber qual dos componentes e princípios do *COSO Report* apresentaram deficiências durante esses 10 anos analisados.

Em relação ao questionário, terceira e última etapa da pesquisa, utilizou-se como base para sua construção um estudo realizado no ano de 2005 e publicado na Revista Universo Contábil, da FURB (Universidade Regional de Blumenau). Pela pesquisa ter sido desenvolvida anteriormente ao ano de 2013, data da atualização da metodologia do *COSO Report*, se fez necessário adequar as questões para que todos os princípios estivessem presentes. Vieira (2009, p. 16) reforça que

quando se fala em construir questionários, há sempre alguém que argumente ser essa tarefa desnecessária, porque já existem questionários prontos. Questionários padrões podem ser, porém, melhorados. O conhecimento não avança apenas por meio de grandes descobertas, mas também por pequenas contribuições e algum aprimoramento no que já foi feito.

As repostadas foram classificadas em níveis de 1 a 4, onde 1 significa que discorda e 4 concorda. Uma aplicação teste foi realizada antes de ser enviado à equipe da área financeira da empresa, para certificar-se quanto à clareza e objetividade das questões, as quais foram aplicadas através de uma planilha eletrônica *online* e enviadas no mês de abril à equipe da área financeira, com o total de 35 respondentes.

A justificativa para aplicação do questionário se dá pela necessidade em obter a opinião e visão dos funcionários da área financeira da empresa que estão ligados diretamente aos controles internos do modelo do *COSO Report*. Assim, pode-se verificar pontos de deficiência e possíveis melhorias no sistema implementado, além de confrontar com os demais dados levantados.

No próximo capítulo apresenta-se o desenvolvimento do estudo, descrevendo a empresa onde o estudo foi realizado, mapeando o sistema de controles internos dentro dos 17 princípios da metodologia do *COSO Report*, analisando os pontos de auditoria interna levantados entre os anos de 2007 e 2017, e por fim, divulgando e interpretando os resultados obtidos com o questionário aplicado aos funcionários efetivos da área financeira da empresa.

## 4 A EMPRESA

A empresa objeto deste trabalho é denominada Empresa X. Trata-se de subsidiária de uma empresa norte-americana, que atua no mercado de tabaco em folha, tabaco líquido, frutas e vegetais para indústrias de alimentação, sendo uma das mais importantes indústrias de beneficiamento de tabaco do mundo. Foi fundada em 1918, nos Estados Unidos, tendo implantado seus negócios em mais de 30 países, nos 5 continentes.

No Brasil, instalou-se no ano de 1970 no Vale do Rio Pardo, no estado do Rio Grande do Sul, e após algum tempo expandiu-se aos outros dois estados da Região Sul do Brasil. Entretanto, as atividades de industrialização acontecem somente na sede, no estado do Rio Grande do Sul. A empresa gera mais de 500 empregos permanentes e 2.500 sazonais, além de possuir um rigoroso padrão de qualidade de produtos e serviços, bem como, a gestão ambiental, sendo evidenciados na certificação da ISO 9001 e ISO 14001.

A missão da Empresa X é “ser a mais destacada empresa brasileira de produção, beneficiamento e comercialização de tabaco, atuando de forma ética e sustentável, gerando produtos e serviços com qualidade aos nossos clientes, garantindo um retorno adequado dos recursos aplicados pelos quotistas e fortalecendo a parceria com os nossos produtores de tabaco integrados.” Com base nos seguintes valores:

- a) Crescimento do ser humano - Capacitar os colaboradores, manter e melhorar a sua qualidade de vida no trabalho e remunerá-los de forma compatível com o mercado.
- b) Conduta ética - Conduzir o negócio e lidar com as informações e ativos da empresa com integridade.
- c) Fortalecimento de parcerias - Cultivar parcerias duráveis com os envolvidos em nossa cadeia produtiva, visando a sustentabilidade do negócio.
- d) Respeito ao meio ambiente e às partes interessadas - Colaborar com a conservação da agrobiodiversidade e minimizar os impactos causados pelas nossas operações.
- e) Responsabilidade social - Manter esforços para empregar força de trabalho diversificada em todos os níveis da organização, desenvolver ações sociais nas comunidades onde atua, erradicar o trabalho forçado, não utilizar mão-de-obra infantil e buscar a sustentabilidade econômica, social e ambiental.

A atividade principal é o processamento do tabaco em folha, comprado dos produtores contratados para a safra de cada ano. Essa relação se dá com a assinatura de um Contrato de Compra e Venda de Tabaco: o produtor garante a entrega da produção à empresa e, em contrapartida, a empresa ajuda no financiamento da produção dos produtores, com a concessão de crédito rural com bancos por intermédio da empresa, para aquisição de insumos necessários para a produção do tabaco, prestando também assistência técnica a todos os produtores, por meio de instrutores capacitados. A comercialização do tabaco processado é voltada para o mercado externo; somente uma pequena parcela é vendida para o mercado consumidor interno.

Relevante destacar algumas informações do setor de tabaco no Brasil. Segundo o Sinditabaco (Sindicato Interestadual da Indústria do Tabaco), o país completa, agora em 2018, 25 anos ocupando o primeiro lugar na exportação de tabaco no mundo e segunda posição de maior produtor de tabaco no mundo, ficando somente atrás da China. A Região Sul é a grande responsável por esses números, já que produz 98% de todo o tabaco brasileiro, gerando renda a cerca de 150 mil produtores.

Por ser uma empresa subsidiária, a Empresa X responde ao Conselho de Administração e o Comitê de Auditoria da corporação, ambos localizados nos Estados Unidos, para onde todos os reportes do Brasil são enviados a fim de gerar os relatórios consolidados e estes serem divulgados. Por causa dessa situação, a Empresa X tem que seguir tanto as regulamentações e normas brasileiras quanto americanas, como exemplo a lei SOX, citada na revisão bibliográfica.

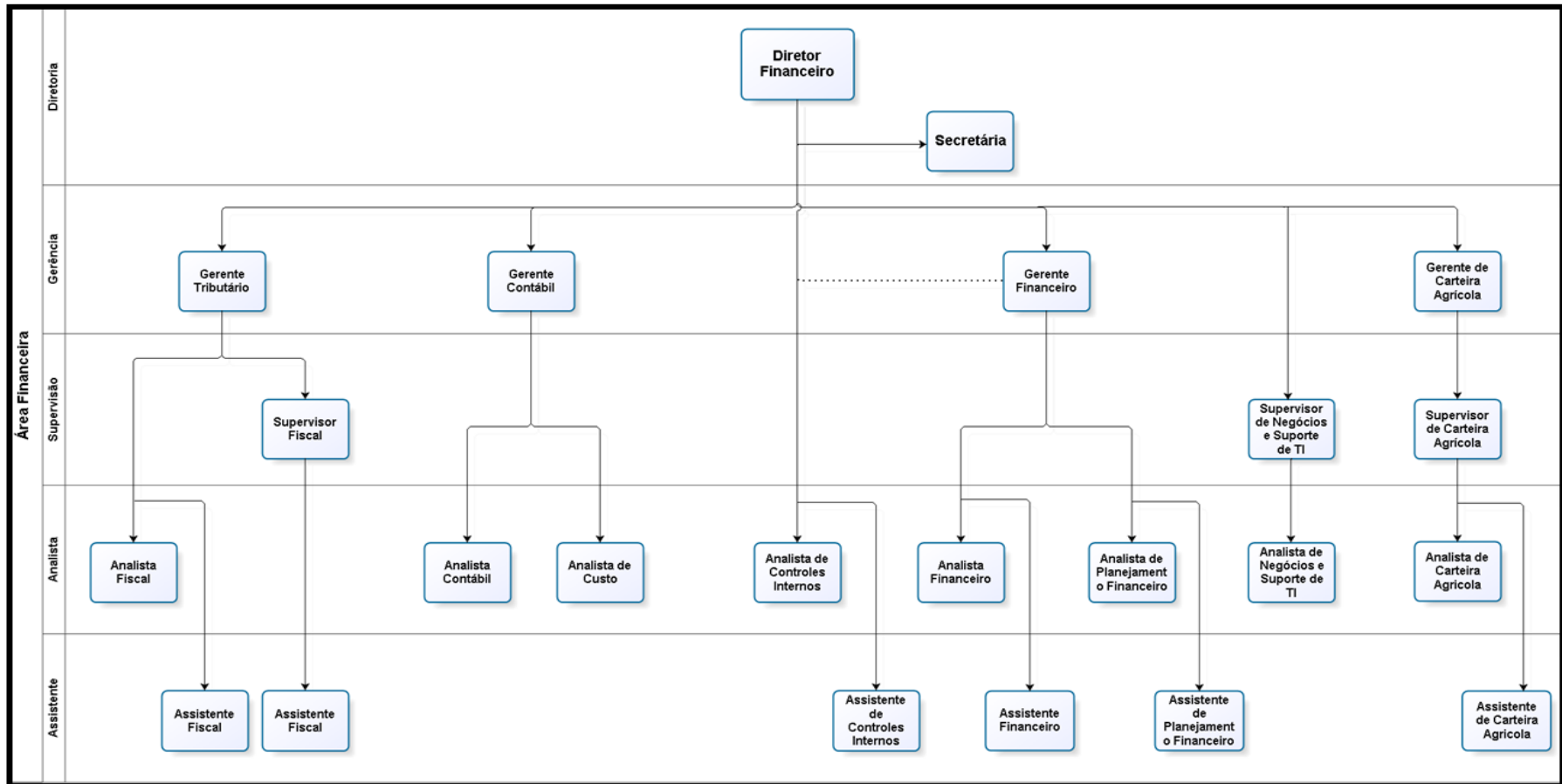
Com o ápice da safra do tabaco nos meses de janeiro a março, o ano fiscal começa em 1º de abril e se encerra em 31 de março do ano seguinte. Para fins de tributação, utiliza-se o ano calendário civil. Em relação aos reportes à corporação, a cada trimestre são enviados os relatórios com o resultado financeiro dos três meses, dividindo-se da seguinte forma: 1º *quarter* - Abril, Maio e Junho; 2º *quarter* - Julho, Agosto e Setembro; 3º *quarter* - Outubro, Novembro e Dezembro; e 4º *quarter* - Janeiro, Fevereiro e Março.

Sendo também elaborados o balanço e a demonstração financeira de todo o ano fiscal no 4º *quarter*, todas as informações dos reportes são convertidos ao valor do dólar e seguem as exigências do *US GAAP* (*US Generally Accepted Accounting Principles*), princípios contábeis aceitos pelos Estados Unidos. Isso é feito por meio de um sistema implementado na Empresa X, e demais ajustes são realizados em planilha eletrônica pela contabilidade. A moeda funcional utilizada pela empresa é o dólar, pois, apesar de estar no Brasil, suas operações de maior valor são realizadas com a moeda americana, como os empréstimos concedidos pela corporação e as vendas ao mercado exterior.

Quanto à estrutura organizacional, a alta administração local é composta por seis funcionários: cinco diretores e o CEO/Presidente. Cada diretor é responsável por uma divisão específica da estrutura organizacional da Empresa X, sendo elas: agronomia, fábrica, vendas, finanças e administrativas, abrangendo todos os principais processos de negócios de suas operações. O diretor de cada área é apoiado por gerentes responsáveis pelas principais atividades operacionais do seu departamento de responsabilidade. Cada gerente conta com uma estrutura considerada apropriada para o nível de atividades em seus setores operacionais.

A área financeira, prioridade deste estudo, tem como responsável o diretor financeiro, o qual possui uma equipe formada pelos departamentos de contabilidade, carteira agrícola, tributário, financeiro, orçamento e controles internos. O DCI (Departamento de Controles Internos) está dentro da área financeira e é novo na empresa. O motivo de estar sob responsabilidade do gerente de finanças, orçamento e controles internos se deve pelo fato de representar o foco dos controles nas demonstrações financeiras, atuando com o intuito de garantir o funcionamento dos controles internos dos processos do negócio para a elaboração dos relatórios financeiros. O sistema de controles internos da Empresa X segue as exigências da Seção 404 da Lei-SOX, ICOFR (*Internal Control Over Financial Reporting*), e baseia-se na metodologia do *COSO Report*. A figura 3, na próxima página, apresenta organograma da estrutura organizacional da Empresa X.

Figura 3 – Organograma da Empresa X



Fonte: Elaborado pela autora.



## 4.1 MAPEAMENTO DOS CONTROLES INTERNOS DA EMPRESA

Ao observar a rotina da empresa, procedimentos adotados e documentações, foram mapeados os principais pontos do sistema de controles internos dentro de cada um dos 17 princípios do *COSO Report*, aos quais são descritos a seguir.

### 4.1.1 A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos

No *site* da Empresa X, na *intranet*, encontra-se a seguinte frase: “a integridade, ética, transparência são valores incorporados em todas as operações e níveis, manifestando assim seu compromisso com o atendimento a conformidade, empenhando-se na mitigação de riscos, processo ético na tomada de decisões e políticas de governança corporativa.” Esse pensamento vem desde a corporação, e o tom é repassado a todos os colaboradores da Empresa X.

Assim, utiliza-se de meios para que todos os colaboradores sigam esse parâmetro, como a distribuição e disponibilização no *site* da corporação do Código de Conduta e Manual Anticorrupção e treinamento de *compliance* aos novos funcionários efetivos e os terceiros que apresentam um certo grau de risco, como fornecedores que tem atividades com o governo. Os empregados sazonais não participam dessa prática, apesar de representarem um número bem significativo dentro da empresa.

O *compliance* é de responsabilidade de uma pessoa contratada para essa função, subordinada ao diretor administrativo. Essa atividade existe desde 2008. Por meio dela, é recordado e reforçado o Programa de Conformidade da Empresa X, sua integridade e perfil ético esperado. Quando mudanças venham a ocorrer nos códigos, todos os envolvidos são informados via *e-mail*.

Uma cultura anticorrupção foi instaurada dentro da empresa, demonstrado pela alta administração, instituindo uma cultura em que os funcionários sabem que não devem agir em desacordo com as normas e códigos. As políticas e procedimentos relevantes indicam aos funcionários que as violações do Código de Conduta e do Manual Anticorrupção podem levar diversos tipos de repreensão, dependendo da gravidade ou frequência dos problemas de disciplina, podendo ser uma repreensão verbal ou por escrito, suspensão disciplinar, multa financeira e/ou encerramento do vínculo empregatício de um funcionário com a empresa. Nenhum caso recentemente foi registrado por algum destes motivos.

Ao analisar este princípio do COSO *Report* observou-se que o comprometimento em demonstrar a importância dos controles internos por parte da alta gestão é passada aos seus funcionários por meio informal e não muito recorrente. A criação de políticas e de controles é bem sucinta e não são lembradas com frequência aos colaboradores.

#### **4.1.2 A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno**

Como comentado, a Empresa X é subsidiária de uma empresa norte-americana. Portanto, o Conselho de Administração e Comitê de Auditoria ficam nos Estados Unidos. Assim, todas as questões relevantes levantadas na empresa pela auditoria interna ou externa são relatadas diretamente a esse comitê de auditoria da corporação, que analisa como proceder em cada situação exposta.

Na Empresa X, o diretor financeiro é responsável pelos controles internos ligados à certificação da SOX 404, juntamente com o CEO/Presidente. Contando com o auxílio do DCI, que realiza a revisão dos controles, executa as atividades de desenvolvimento e aperfeiçoamento dos controles internos e procedimentos realizados por toda a área financeira, além de fornecer esclarecimentos ao diretor financeiro quando há alguma inconformidade.

A auditoria interna da corporação, anualmente, realiza sua supervisão do sistema de controles internos, que os avalia e fornece um parecer em relação aos pontos relevantes. Nessa avaliação, nem todos os controles são analisados, pois o escopo é definido com base em um questionário respondido antecipadamente pelo diretor financeiro, cujas áreas mais sensíveis integram o escopo de trabalho dos auditores.

As recomendações identificadas pela auditoria interna são discutidas com os auditores internos e independentes, diretor financeiro e o DCI, com o objetivo de garantir que sejam abordadas da melhor maneira e em tempo hábil. Os pontos de melhorias sugeridos pela auditoria interna são monitorados por ela mesma e pelo DCI, afim de assegurar sua implementação.

Por parte de alguns departamentos, uma postura de revisão e adequação dos controles é assumida. Na visualização de alguma irregularidade ou oportunidade de melhoria, é compartilhada e discutida com os superiores ou DCI e, se necessário, passam a ser implementados aprimoramentos no desenvolvimento das atividades.

### **4.1.3 A administração estabelece, com a supervisão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos**

Um canal de reporte para não conformidades existe em toda a empresa. Qualquer irregularidade notada deve ser informada por esse canal anônimo ou a seus superiores, como a pessoa preferir. O organograma da área financeira demonstra os níveis de cada cargo, mas não especifica as responsabilidades que os assistentes, analistas, supervisores, gerentes e diretor devem ter dentro de cada departamento em relação aos controles internos.

Algumas políticas e procedimentos definem as responsabilidades de cada nível de posição de forma bem sucinta, mas não é algo específico em relação aos controles internos, como o manual do GMD (Gerenciamento Matricial de Despesas), que estabelece o papel de cada envolvido nesse processo. Apesar de haver essas informações, as pessoas não têm pleno conhecimento de todos os controles que precisam seguir para cumprir com seu papel dentro do sistema de controles internos.

Alguns processos são realizados por meio de memorandos circulares ou documentos desse nível para regularizar uma atividade específica, como no caso dos preços de compra de tabaco e limites de pagamento, preços de venda a clientes e pagamentos bancários. Esses procedimentos devem ser seguidos por todos os funcionários no desempenho de suas atividades que estiverem ligadas ao assunto especificado no conteúdo do documento divulgado.

Uma tabela que estabelece o que, qual valor e quem pode aprovar certos tipos de negócios e atividades, como autorização para investimentos ou baixa para investimentos, é disponibilizado na *intranet* da empresa, informando a quem cabe autorizar ou pedir autorização para dar continuidade em uma operação. Quando algum processo necessita de aprovação de algum superior, como gerentes, diretores ou presidente, essa aprovação é comprovada por meio de *e-mail*, assinatura ou no próprio sistema, se esse permitir.

#### **4.1.4 A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos**

A Empresa X tem uma imagem bastante sólida no mercado, o qual busca pessoas capacitadas e com as qualidades necessárias para atuar em cada cargo. O departamento de recursos humanos mantém um perfil de cargo com atribuições necessárias para atuar na empresa, além de políticas para realizar uma contratação, mas essas informações não são compartilhadas com o restante da empresa.

Não existe um plano de carreira definido na empresa, o que acaba trazendo uma certa insegurança por parte dos funcionários que almejam melhorar de cargo ou remuneração. Basicamente, é avaliado o desempenho de cada colaborador e, com base nos resultados apresentados, pode receber aumento salarial ou uma promoção de cargo, mas a tendência atual na empresa não é um crescimento vertical.

O pessoal de gestão e supervisão tem anos de experiência em suas áreas de especialização e responsabilidade. O recrutamento para esses níveis leva em consideração a experiência do candidato, como anos na posição e exposição a níveis mais altos ou pelo menos do mesmo nível de dificuldade que na Empresa X. Todos os gerentes e superiores estão sujeitos a avaliações de desempenho anuais que identificam as habilidades adicionais necessárias. Já as avaliações anuais do desempenho feitas aos demais empregados são determinadas pelos gerentes de cada departamento, podendo haver eventuais *feedback* durante o ano.

Há a possibilidade de mobilidade interna na empresa, ou seja, pessoas de outras áreas podem vir a atuar na área financeira e vice-versa. Na abertura de uma vaga na área financeira, é feita a divulgação para os demais funcionários da área e de toda a empresa de acordo com o perfil do cargo. Os funcionários ficam à vontade para concorrer com os demais candidatos, sem distinção.

Treinamentos são realizados com os funcionários quando for identificada necessidade e/ou solicitados qualificação e aperfeiçoamento. Há uma política que regulamenta a participação em eventos ou cursos. No departamento de contabilidade, carteira agrícola e financeiro existe uma rotação dos funcionários, ou seja, todos já passaram por todas as funções da área em que atuam. Assim, quando uma pessoa não puder comparecer ou até mesmo sair da empresa, as atividades não serão comprometidas.

Algumas empresas de consultoria prestam serviços para a área financeira quando necessário. Por exemplo, no departamento tributário, regularmente recebem pessoas capacitadas de fora a fim de aprimorar as práticas e auxiliar em quaisquer dúvidas quanto à legislação e peculiaridades do setor.

#### **4.1.5 A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos**

Como tratado, a responsabilidade pelos controles internos da empresa fica a cargo do diretor financeiro, sendo ele diretamente afetado quando casos de falhas ou deficiências ocorrem no sistema de controles internos. Isso faz com que ele dê maior importância aos controles, uma vez que qualquer problema que possa acontecer compromete o cumprimento dos objetivos traçados pela Empresa X.

O diretor financeiro conta com o auxílio dos gerentes para acompanhar o funcionamento dos controles internos nos departamentos de suas responsabilidades. Eles devem ter uma postura adequada para lidar com diversas situações em relação aos controles internos, como tomar atitudes para solucionar e melhorar os processos realizados e delegar a responsabilidade para seus “subordinados”. Assim, o papel que cabe ao DCI é o de desenvolver, atualizar e monitorar o cumprimento dos controles internos da área financeira, juntamente com o apoio dos demais funcionários da empresa. É constante a busca pelo aperfeiçoamento do sistema de controles internos com o foco nos relatórios financeiros.

O parâmetro encontrado pela alta gestão para avaliar o desempenho dos controles internos são os relatórios da auditoria interna e externa, estabelecendo metas para reduzir os pontos levantados. A pressão imposta aos funcionários para a realização dessas metas não é considerada excessiva, uma vez que está dentro de um nível aceitável, como praticado em diversas empresas do mercado em geral, conforme constatado por relatos de alguns funcionários.

O PPR (Programa de Participação nos Resultados) é a retribuição ofertada aos funcionários efetivos, baseado no desempenho das atividades desenvolvidas pela área, seguindo a legislação brasileira. O Programa de Recompensa de Gestão é baseado em metas de acordo com as políticas corporativas. Atualmente, nenhum dos programas gratificantes implementados inclui metas visando diretamente a conformidade com a integridade ou níveis de desempenho éticos. No entanto, fica claro aos colaboradores, através das políticas em vigor, que nenhuma ação sem integridade e comportamento ético é aceita.

A Empresa X prepara seu próprio Plano Operacional Anual, que é apresentado separadamente à corporação após a revisão da administração local. Cada divisão (Agronomia, Fábrica, Vendas, Finanças e Administrativo) define seus próprios objetivos com base na estratégia de negócios e os comunica e acompanha através do PPR. Cada objetivo da divisão é dependente e/ou complementar aos objetivos de outras divisões. Além dos objetivos do PPR, cada diretor de área é responsável por aprovar e comunicar os objetivos operacionais e de rotina delineados no plano para seus departamentos por meio do programa GMD, que, por sua vez, é complementar e está vinculado ao Plano Operacional Anual.

#### **4.1.6 A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos**

A área financeira tem seus objetivos traçados para cada ano, fundamentados no planejamento estratégico da área, o qual possui uma abrangência de quatro anos consecutivos. Esses objetivos são apresentados em reunião mensal, após serem aprovados pela alta gestão e podem ser acessados pelos funcionários a qualquer momento na *intranet*. Com base nesses objetivos, são desenvolvidas atividades dentro de cada departamento para efetivar o alcance dessas metas, cuja responsabilidade em fiscalizar e dar o suporte necessário é delegada aos gerentes, com o intuito de concretizar os projetos definidos.

A corporação estabelece, anualmente, qual nível de materialidade deve ser considerado nas atividades desenvolvidas em relação aos controles internos e riscos dos processos. Um documento é enviado ao diretor financeiro, constando as instruções a serem seguidas para realização dos testes e revisões do sistema de controles internos. O grau de materialidade das contas contábeis, que foi definido para este ano, é a partir de R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais). As contas que apresentarem saldo igual ou maior que este valor precisam de um atendimento especial e profundo para garantir sua fidedignidade e materialidade.

Quanto à tolerância ao risco, fica a julgamento e análise do DCI. De acordo com o nível de experiência das pessoas que atuam no setor, é desenvolvido um processo de avaliação, indicando quais riscos podem ser aceitáveis, de forma que não venham afetar o cumprimento dos objetivos e relatórios financeiros da Empresa X.

Nas diversas situações no cotidiano do departamento de contabilidade e finanças, inúmeras vezes, são necessárias discussões entre vários profissionais da área pelo motivo da forte complexidade e/ou quantidade muito grande de regras e normas emitidas praticamente todos os dias pelos órgãos reguladores do governo, além da própria dinâmica dos negócios. Por esses motivos, foi criado o Comitê Contábil, por meio de uma política publicada em 2015, em que constam as especificações em relação ao objetivo, assuntos abordados, quem são os participantes, quando devem ser realizadas as reuniões e onde pode-se buscar mais informações e embasamento para as tomadas de decisão.

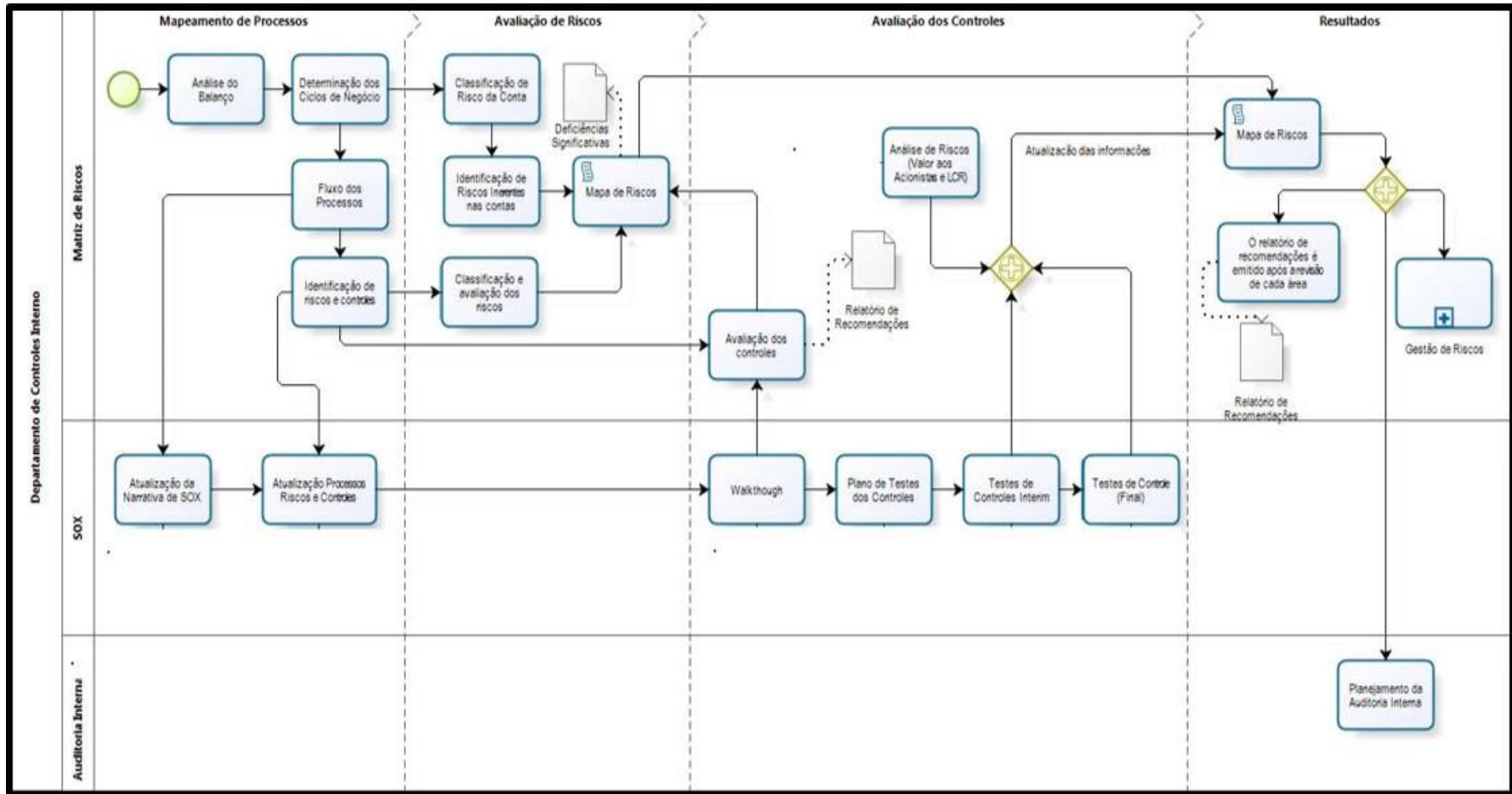
#### **4.1.7 A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como base para determinar a forma como devem ser gerenciados**

Todos os níveis da entidade são considerados em relação aos riscos que podem estar expostos, e a atualização desses riscos é realizada conforme necessário. O processo de avaliação dos riscos utiliza de todos os meios para obter o melhor resultado e tomar as melhores decisões a fim de responder a esses riscos que possam vir a ocorrer no andamento das atividades.

A criação de uma matriz de risco está sendo desenvolvida pelo DCI para que os pontos mais sensíveis nas demonstrações financeiras sejam detectados e os controles avaliados. Esse processo facilita a visualização dos riscos do negócio e possibilita que medidas sejam adotadas com a intenção de remediar possíveis falhas nos processos.

Com esse objetivo, também há um fluxograma para detalhar o método de avaliação dos riscos utilizado pelo DCI. Esse fluxograma fornece quais são os procedimentos e passos que devem ser seguidos na identificação de riscos. As etapas contempladas por essa metodologia começam pelo mapeamento dos processos, passam pela avaliação de riscos e avaliação dos controles, até chegar aos resultados de todo esse processo. Na figura 4 apresenta-se o fluxograma criado pelo DCI da Empresa X.

Figura 4 – Fluxograma avaliação de riscos



Fonte: DCI da Empresa X (2016).



A gestão da Empresa X leva em consideração o risco ao estabelecer a direção estratégica anual para a empresa, conforme abordado no Plano Operacional Anual. Esse plano é submetido à gestão da corporação para revisão e aprovação. Tenta-se identificar os principais riscos comerciais associados a oportunidades comerciais específicas, e qualquer mudança significativa nas atividades do negócio da Empresa X exige revisão e aprovação pela alta administração corporativa.

#### **4.1.8 A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos**

A cultura da Empresa X está estabelecida em não tolerar qualquer tipo de fraude que possa ser praticado por seus colaboradores internos e também externos. Em seu Código de Conduta e Manual de Anticorrupção, a questão da fraude e suas consequências é abordada de forma bastante clara e objetiva: “não pagamos subornos”, regra estabelecida desde a corporação, reforça essa conduta.

A Política Contra Retaliação foi instituída para reforçar que deve ser denunciada qualquer situação de não conformidade que possa atingir os negócios e imagem da Empresa X. De certa forma, é um compromisso que todos os empregados assumem com a empresa, para que os valores éticos e íntegros sejam perpetuados por todos os processos e níveis da empresa.

Os temas abordados no Código de Conduta são: a condução dos negócios com integridade, para que a concorrência e a negociação sejam justas; proibição de subornos e restrições comerciais e boicotes; manipulação de informações e ativos com integridade, proibindo a negociação de informações privilegiadas e conflitos de interesses. O não cumprimento dessas diretrizes pode levar à demissão do empregado que praticou tal inconformidade.

Quanto aos relatórios financeiros, o código requisita que a divulgação seja completa, justa, precisa, oportuna e compreensível para divulgação e compartilhamento às partes interessadas. Também aponta que a contabilidade deve refletir de forma precisa, justa e em detalhes razoáveis as transações e disposições de ativos da empresa, a fim de proteger suas demonstrações de riscos de fraudes.

#### **4.1.9 A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno**

A Empresa X tem “cadeira” no Sinditabaco e também na Abifumo (Associação Brasileira do Tabaco). Essas entidades monitoram as mudanças gerais no mercado e se comunicam com os níveis aplicáveis aos governos locais e nacionais, compartilhando suas descobertas e orientando as empresas associadas em relação a qualquer risco. A empresa também mantém um consultor em economia para monitorar o ambiente econômico e se manter a par de possíveis situações de riscos ou oportunidades.

A área financeira é responsável por todas as alterações fiscais relacionadas com o negócio da empresa, incluindo informações fornecidas pela corporação e pelos auditores externos e acompanhamento com os bancos quanto às mudanças esperadas no ambiente econômico.

Uma das maiores preocupações, quanto ao modelo de negócio que a empresa tem conhecimento no momento, são os movimentos antitabagismo em todo o mundo e no Brasil. Nenhum planejamento de negócio alternativo foi anunciado ou divulgado durante todos esses anos: se existe, é restrito à corporação e ao mais alto nível de gestão local. Porém, é notável que gestores e alguns funcionários da Empresa X discutem sobre quais as possibilidades diante de uma restrição no mercado do tabaco.

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

Não existem processos documentados em que constem os controles adotados por cada atividade desenvolvida. Os novos funcionários são treinados por pessoas que já desempenharam a função e as informações necessárias são repassadas de forma oral. Em poucos casos, há o registro de como desempenhar tal processo ou buscar um embasamento de por que tais atividades são realizadas da forma aprendida, ou seja, parte da atitude do funcionário ir atrás de maiores detalhes.

Quanto à proteção de informações e ativos, é abordado no Código de Conduta que todos os funcionários, executivos e diretores devem proteger os ativos e garantir seu uso eficiente, ressaltando que roubos, falta de cuidado e desperdícios impactam diretamente nos lucros e na confiança que as pessoas têm com a Empresa X.

Para garantir que esses riscos sejam cobertos, o Código de Conduta reforça o dever em ter e manter um sistema de controles internos para que a contabilidade seja suficiente e possa garantir razoavelmente que:

- As transações sejam executadas de acordo com a autorização geral ou específica da administração;
- As transações sejam registradas conforme necessário para permitir a preparação de declarações financeiras em conformidade com princípios contábeis ou qualquer outro critério aplicável para tais declarações ou para manter a responsabilidade por tais recursos;
- O acesso aos ativos seja permitido apenas de acordo com autorização geral ou específica da administração e a contabilidade registrada dos ativos seja comparada com os ativos existentes em intervalos razoáveis e atitudes adequadas sejam tomadas com relação a qualquer diferença.

O DCI leva em conta todos os tipos de riscos que podem estar envolvidos nos processos da área financeira, tendo sempre um olhar crítico e cético com qualquer tipo de desconformidade que encontrar, buscando implantar atividades de controle para que esses riscos sejam mitigados. Revisões e testes para garantir a eficiência dos controles são realizados constantemente, com base em planejamento anual.

Alguns exemplos de atividades de controle são: contagem de inventário físico, realizada anualmente, em que quaisquer desvios encontrados são investigados e ajustados na contabilidade; o processo de fechamento contábil, realizado por um sistema que documenta as reconciliações que são executadas, quem as fez e quem as aprovou; os cheques em branco, armazenados em local seguro, bloqueado e supervisionado pelo departamento financeiro, que requerem duas assinaturas – uma do gerente financeiro e outra de algum procurador em nome da empresa para enviar o borderô de pagamento ao banco.

Na área financeira, a estrutura da organização é formalmente delineada pela área funcional, cujos deveres incompatíveis são adequadamente segregados ou, se a segregação total não for viável, devido ao pequeno tamanho da equipe, controles de detecção apropriados são implementados para mitigar riscos.

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

A empresa apresenta em seu sistema de informática vários tipos de controle. Alguns foram documentados em forma de políticas e procedimentos, disponibilizados no sistema Isodoc, com o objetivo de cumprir com as exigências para certificação da ISO.

Essas políticas e procedimentos são seguidos por todos na empresa, já que há grande propagação da importância em seguir os controles referentes a ISO, algo que precisa ser mais bem trabalhado com os controles internos dos relatórios financeiros. A seguir, as políticas de TI (tecnologia da informação):

Quadro 4 – Políticas de TI

<b>Código</b>	<b>Descrição</b>
EMPRESAX.DI.PUT.0008	Fornecimento e bloqueio de acesso aos sistemas informatizados
EMPRESAX.DI.PUT.0037	Controle de acesso as pastas de dados no servidor
EMPRESAX.DI.PUT.0038	Revalidação periódica de direitos de acesso
EMPRESAX.DI.PUT.0039	Política de senha segura
EMPRESAX.DI.PUT.0040	Gestão dos incidentes de segurança da informação
EMPRESAX.DI.PUT.0041	Validar versão de aplicativos pacotes
EMPRESAX.DI.PUT.0042	Política de concessão e controle acesso ao sistema totvs

Fonte: Dados do sistema Isodoc.

Um processo de aprovação está em vigor para controlar o acesso aos aplicativos. Cada área possui um administrador que verifica o acesso ao sistema e revisa conforme necessário, mas foram encontradas falhas no procedimento em casos de demissões de estagiários e safristas, cujo corte de acesso foi efetuado um longo tempo após a saída da empresa.

A segurança da senha está em vigor para proteger o acesso aos dados. É utilizada uma senha forte para acesso ao computador pessoal, áreas que contêm documentações e programas. A senha é renovada a cada 3 meses em média, processo que o sistema realiza de forma automática.

Os dados do computador são copiados de forma diária e armazenados em um local seguro e bloqueado. A rede de computadores está protegida de pessoas externas à Empresa X por um *firewall* que registra toda a atividade, o qual é periodicamente revisado pelo departamento de TI. Especialistas em TI da auditoria interna da corporação e da auditoria externa revisam periodicamente a segurança da rede.

Os *softwares* fornecidos por terceiros são mantidos pelo departamento de TI da Empresa X. Qualquer alteração nos programas existentes exige que um formulário de gerenciamento de mudanças seja preenchido, aprovado e fornecido a aquele departamento. Esse formulário de solicitação de alteração do sistema é necessário para a maioria dos pedidos de alteração. A empresa não terceiriza serviços de TI relacionados à infraestrutura e à rede.

#### **4.1.12 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**

Na Empresa X, as políticas que existem estão no sistema Isodoc, com o objetivo de cumprir os padrões da ISO, como comentado anteriormente. Essas políticas não contemplam todas as atividades da área financeira, mas são conhecidas por toda a empresa, e alguns funcionários da área financeira acabam confundindo as políticas para a ISO com o sistema de controles internos dos relatórios financeiros. Porém, algumas dessas políticas podem ser usadas para cumprimento dos controles internos do COSO Report, como segue no quadro abaixo:

Quadro 5 – Políticas e procedimentos da contabilidade e da carteira agrícola

(continua)

<b>Código</b>	<b>Descrição</b>
CONT000007	Política do Comitê Contábil
POLÍTICAS_CONTÁBEIS.01	Provisão para perdas sobre o adiantamento a produtores
POLÍTICAS_CONTÁBEIS.02	Ativo Fixo
POLÍTICAS_CONTÁBEIS.03	Provisão de contingências
POLÍTICAS_CONTÁBEIS.04	Imposto de renda e contribuição social diferido
POLÍTICAS_CONTÁBEIS.05	Provisão para crédito de liquidação duvidosa de clientes
POLÍTICAS_CONTÁBEIS.06	Política de reconhecimento das receitas
EMPRESAX.DCA.POT.0001	Emissão, conferência e entrega das Notas Fiscais de entrada
EMPRESAX.DCA.POT.0003	Liberação de pagamento
EMPRESAX.DCA.POT.0005	Faturamento de insumos

Quadro 5 – Políticas e procedimentos da contabilidade e da carteira agrícola

(conclusão)

<b>Código</b>	<b>Descrição</b>
EMPRESAX.DCA.POT.0006	Implantação de Sumário de Carga
EMPRESAX.DCA.POT.0007	Monitoramento do Recebimento de Tabaco
EMPRESAX.DCA.POT.0008	Liberação de Financiamento à Produtor
EMPRESAX.DCA.POT.0009	Fechamento Contábil
EMPRESAX.DCA.POT.0010	Refinanciamento de débitos
EMPRESAX.DCA.POT.0012	Cadastro de Transportador
EMPRESAX.DCA.POT.0013	Separação e conferência do Dossiê de registros do Produtor de Tabaco
EMPRESAX.DCA.POT.0014	Processos de Crédito Rural – procedimento operacional
EMPRESAX.DCA.POT.0016	Seguro de Vida em Grupo Prestamista
EMPRESAX.DCA.POT.0017	Encaminhamento de Débito para Cobrança Judicial
EMPRESAX.DCA.POT.0018	Emissão e conferência da Notas Controle de Entrada
EMPRESAX.DCA.POT.0020	Devolução de tabaco
EMPRESAX.DCA.POT.0022	Tabelas para conferências de pedidos e cadastros
EMPRESAX.DCA.POT.0023	Informações sobre itens de controle
EMPRESAX.DCA.POT.0025	Desenvolvimento de documentos de Crédito Rural
EMPRESAX.DCA.POP.0001	Financiamento de Crédito Rural
EMPRESAX.DCA.POP.0002	Normas e procedimentos para cobrança de débitos de produtores quando estes oferecerem bens móveis para amortização ou liquidação do débito
EMPRESAX.DCA.POP.0005	Orientações para Desenvolvimento Sistema de Seguro Prestamista
EMPRESAX.DCA.POP.0006	Transmissão de Arquivos para Bancos
EMPRESAX.DCA.TIC.0001	Tabela de Itens de Controle
EMPRESAX.DCA.TTR.0001	Tabela de Tratamento de registros

Fonte: Dados do sistema Isodoc.

Quando ocorrem revisões ou alterações necessárias dessas políticas do sistema Isodoc, um *e-mail* é enviado para os funcionários interessados nesse assunto e exige o reconhecimento de leitura do empregado, mas cabe a ele realmente ler e entender a política. Porém, de acordo com a nomenclatura do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), que regem a contabilidade, é usual “Ativo Imobilizado” do que “Ativo Fixo” e “Provisão para crédito de liquidação duvidosa” do que “Provisão para perda”.

Algumas atividades de controle da área financeira são documentadas por meio de narrativas pelo DCI, sendo um controle ligado aos preceitos da SOX. Essas narrativas buscam descrever como cada processo ocorre dentro da empresa, como a Narrativa “Farmers”, que explica todo o processo da Carteira Agrícola com os produtores. A atualização depende da aprovação do pessoal que trabalha na área descrita: um e-mail é enviado com a narrativa para que seja aprovada e passe a valer; depois disso, é reportada para a corporação.

Quanto ao serviço de terceiros, existem políticas e procedimentos específicos para aprovar e monitorar prestadores de serviços. Esses documentos também fazem parte do cumprimento da ISO e são empregados aos controles internos das demonstrações financeiras. Todos os serviços fornecidos – considerados de um terceiro ou de um fornecedor regular de acordo com o Programa de Conformidade – são monitorados para assegurar a entrega de acordo com o que foi pedido e documentado no contrato de compra assinado com o fornecedor (ou no Pedido de Compra). Os pagamentos são feitos somente após a confirmação de que o serviço foi entregue de acordo com o escopo contratado. Os provedores de serviços de TI (*software*) de terceiros também são obrigados a assinar acordos formais que definem o alcance dos serviços prestados, além de ser monitorados: o pagamento é aprovado da mesma forma para todos os prestadores de serviços da Empresa X.

#### **4.1.13 A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno**

De maneira geral, não existem políticas ou procedimentos para assegurar a consistência na obtenção, retenção e conversão de dados em informações dos relatórios financeiros. Apesar de haver uma política que trata sobre a segurança da informação no sentido de confidencialidade, integridade e disponibilidade, todas as informações e ativos tecnológicos da empresa identificados nessa política devem ser protegidos contra o uso, o acesso, a divulgação ou a modificação não autorizada, intencional ou acidental, bem como contra a destruição, danos, atraso ou remoção.

Outra política trata sobre a gestão dos incidentes de segurança da informação, em que um dos eventos adversos considerados é o corrompimento de dados e informações. Esses incidentes devem ser comunicados através de um endereço eletrônico ou ramal telefônico aos responsáveis pelo departamento de TI.

As informações quanto aos relatórios dos auditores internos passam por um processo de análise e discussão entre os gestores, com o propósito de tomar a melhor decisão na adequação do processo que foi apontado como falho.

Os dados e informações que transitam pela área financeira estão nos sistemas operacionais e planilhas eletrônicas, que são geridas pelas pessoas autorizadas a modificar, inserir, atualizar e demais funções. O sistema transforma os dados em relatórios financeiros em diferentes parâmetros, de acordo com a necessidade do usuário.

Maiores preocupações são divididas entre alguns funcionários quanto à precisão e à veracidade das informações usadas no dia-a-dia, os quais buscam analisar como pode ser melhorado alguns processos de conversão de dados em relatórios financeiros, garantindo assim maior credibilidade.

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

Não é visível um procedimento estruturado para comunicar aos funcionários quais são suas atribuições para contribuir com o sistema de controles internos. Esses tipos de conversas, que os gestores têm responsabilidade em transmitir aos empregados são bastante esporádicas, podem ocorrer tanto de forma informal quanto formal, pessoalmente ou por *e-mail*, dependendo da postura de cada gestor.

Diretor e gerentes realizam reuniões frequentemente para tratar de diversos assuntos referentes à área financeira. Mensalmente, é realizada uma reunião geral da área financeira em que todos os funcionários efetivos participam, juntamente com os gerentes e diretor. Nessa reunião, são explanados assuntos de interesse de todos e demais informações pertinentes. As reuniões de fechamento contábil contam com uma Ata de Memória, onde consta o dia e hora da reunião, as pessoas que participaram, os assuntos que foram discutidos e as decisões que foram tomadas.

Existe um canal de denúncia anônima, como citado, e também foi criado um canal de comunicação direta com a presidência pela *intranet* da empresa, chamado “Fale com o presidente”. Os funcionários podem mandar uma mensagem, em que relatam sua opinião em forma de comentários, sugestões ou críticas em relação a qualquer área da empresa em que foi notada alguma peculiaridade. Esse meio de comunicação não tem o objetivo de substituir o contato pessoal, por telefone ou *e-mail*.



Quando atualizações ou novas políticas passam a ser válidas na área, são comunicadas via *e-mail* ou em alguma reunião. Contudo, nem sempre é explanado o objetivo geral que se pretende com essa nova medida, ficando a cargo dos funcionários terem uma postura de interesse em compreender e utilizar essas políticas em seu trabalho. Os funcionários comunicam-se internamente através da *intranet*, o Lync (ferramenta de comunicação da Microsoft), telefone, *e-mails* e informalmente para obter ou transmitir informações, quando necessário for.

#### **4.1.15 A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno**

Um processo formal não foi estabelecido quanto à comunicação com partes externas da área financeira especificamente. Há somente uma política referente ao *compliance* da Empresa X, que trata da comunicação com a imprensa e com partes interessadas (tanto o público interno quanto o externo), com o objetivo de receber, registrar, analisar e responder à comunicação de partes interessadas referentes às atividades da empresa.

No Manual Anticorrupção e do Código de Conduta, há informações e direcionamentos de como esses contatos devem ocorrer, a fim de preservar as informações da Empresa X. Os canais de comunicação mais utilizados para tratar com o público externo são o *e-mail* e telefone – em alguns casos específicos há a realização de reuniões presenciais ou *online*. Cada departamento se organiza e se responsabiliza pela comunicação com os agentes externos, como clientes, fornecedores, bancos, produtores. Por exemplo, o departamento financeiro, que possui contato direto com bancos e fornecedores, acaba usando do bom senso e do julgamento pessoal para decidir quais informações podem ser repassadas por telefone ou *e-mail* e quais não devem ser compartilhadas com as partes externas.

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

As avaliações no sistema de controles internos da empresa são realizadas pelo diretor financeiro, gerentes, DCI, auditores internos e externos, com o intuito de certificar-se de que os controles existem e estão efetivamente funcionando para garantir a certificação da SOX 404.

Qualquer irregularidade é informada aos responsáveis e medidas são tomadas para solucionar tal situação. Muitas vezes, quem faz esse papel de comunicar falhas é o DCI.

O diretor financeiro é o responsável e quem responde à corporação pelos controles internos da SOX, além de supervisionar do trabalho desenvolvido pelo DCI, que, por sua vez, atua para garantir o funcionamento dos controles internos dos processos do negócio para a elaboração dos relatórios financeiros, utilizando-se de meios da auditoria para testar e avaliar as atividades realizadas pelos departamentos, com um escopo definido segundo as necessidades mais urgentes da empresa e áreas mais sensíveis e suscetíveis a afetar as demonstrações financeiras.

A auditoria interna supervisiona o sistema de controles internos da empresa, a fim de assegurar que estejam presentes e funcionando em conjunto. A auditoria externa, além de dar seu parecer quanto às demonstrações contábeis, também faz um parecer quanto aos controles internos implantados pela Empresa X, com a finalidade de garantir a certificação da SOX 404.

#### **4.1.17 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**

Os resultados da auditoria interna são repassados ao diretor financeiro, gerentes financeiros e ao DCI, que analisam os pontos levantados com o intuito de saber o real motivo do que foi constatado, e, assim, define-se a necessidade, ou não, em fazer melhorias no sistema de controles internos. Quando há falhas nos controles da SOX, isso é reportado para a corporação por meio de um documento chamado “MAID – Management Assessment of Individual Deficiencies”.

O DCI também comunica aos responsáveis quando algum controle foi detectado com alguma falha ou não foi seguido da forma adotada pela empresa por meio de políticas ou informalmente. Assim, relata essa falha ou deficiência aos responsáveis, e, se necessário, aos gerentes e ao diretor financeiro, a fim de regularizar a situação.

Quando os funcionários notam que algum procedimento não está sendo seguido corretamente ou poderia ser melhor desempenhado, comunicam o DCI. No surgimento de alguma dúvida em um processo, buscam maiores esclarecimentos com o DCI e superiores antes de desenvolver a atividade, mas não há nenhuma política de instrução que reforce esse cuidado na realização das atribuições de cada funcionário, ou seja, parte da atitude de cada um agir dessa forma.

#### 4.2 ANÁLISE DOS PONTOS DE AUDITORIA INTERNA

O objetivo da análise dos pontos de auditoria interna dos anos entre 2007 e 2017 foi buscar mais informações de possíveis falhas do sistema de controles internos da Empresa X. Ao analisar as causas das falhas, foi estabelecido um padrão de acordo com a metodologia do *COSO Report* para classificar quais princípios foram deficientes. A seguir é apresentado um resumo dos casos observados.

Quadro 6 – Análise dos pontos de auditoria interna

(continua)

<b>Princípio</b>	<b>Deficiente</b>	<b>Motivo</b>
Princípio 1	Não	Sem identificação de deficiências envolvendo os valores e perfil ético da Empresa X.
Princípio 2	Não	Sem identificação de deficiências envolvendo falta de independência e supervisão dos controles internos.
Princípio 3	Sim	Casos em que houve falta de segregação de função.
Princípio 4	Sim	Casos onde foram identificados falta de treinamento ou desenvolvimento adequado dos funcionários.
Princípio 5	Sim	Casos recorrentes ao longo dos anos mesmo que não sejam idênticos, mas com a mesma causa. Como exemplos, descumprimento da mesma política ou falha no mesmo procedimento pelas mesmas pessoas.
Princípio 6	Sim	Pontos referentes a falta de identificação de riscos relacionados aos processos, em todos os níveis, para estabelecer controles.
Princípio 7	Sim	Pontos que expuseram a empresa aos riscos devido à falta de atividades de controle, principalmente em controles de TI.
Princípio 8	Sim	Causas que expõem a empresa a riscos de fraude.
Princípio 9	Não	Não foram identificados pontos referentes a mudanças no modelo de negócio, liderança ou mercado externo.
Princípio 10	Sim	Falta de atividades de controles e o não cumprimento dos controles.

Quadro 6 – Análise dos pontos de auditoria interna

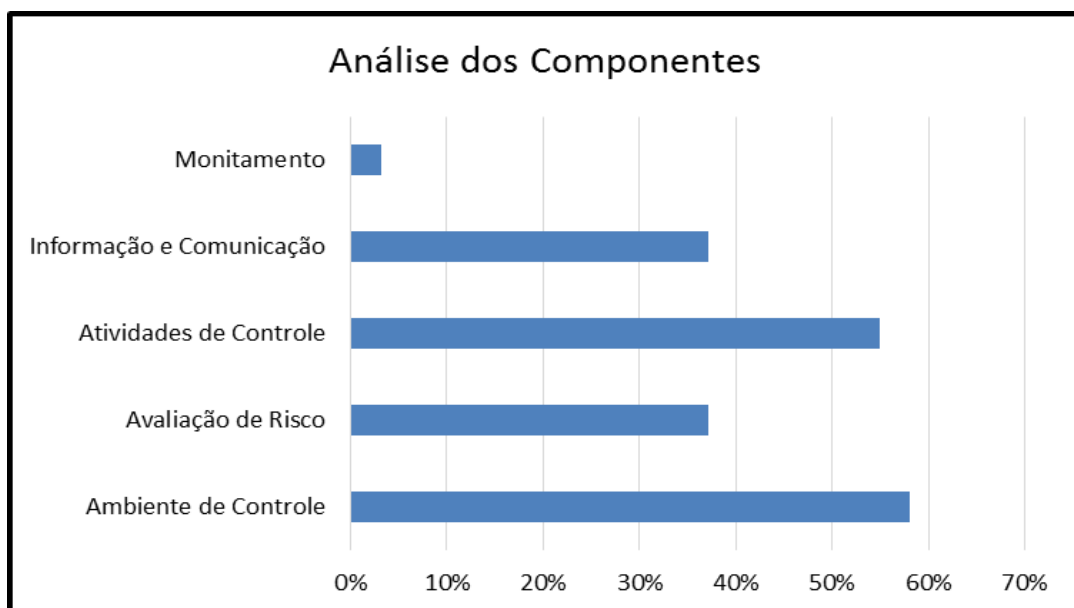
(conclusão)

<b>Princípio</b>	<b>Deficiente</b>	<b>Motivo</b>
Princípio 11	Sim	Falta de atividades de controles e o não cumprimento dos controles em relação a TI
Princípio 12	Sim	Falta de desenvolvimento de políticas e procedimentos.
Princípio 13	Sim	Casos que houveram falha em gerar a informação.
Princípio 14	Sim	Pontos que se referiam à falta de políticas, falta de atualização destas ou ainda comunicação efetiva sobre a responsabilidade de cada funcionário.
Princípio 15	Sim	Não foram identificadas falhas relacionadas a este princípio.
Princípio 16 e 17	Sim	Causas de ter havido sugestão de melhorias ou falhas no processo de identificação e estabelecimento de controles chave.

Fonte: Elaborado pela autora.

Após esse processo de análise de todos os pontos levantados pela auditoria interna, obtiveram-se os seguintes resultados:

Gráfico 1 – Análise dos componentes

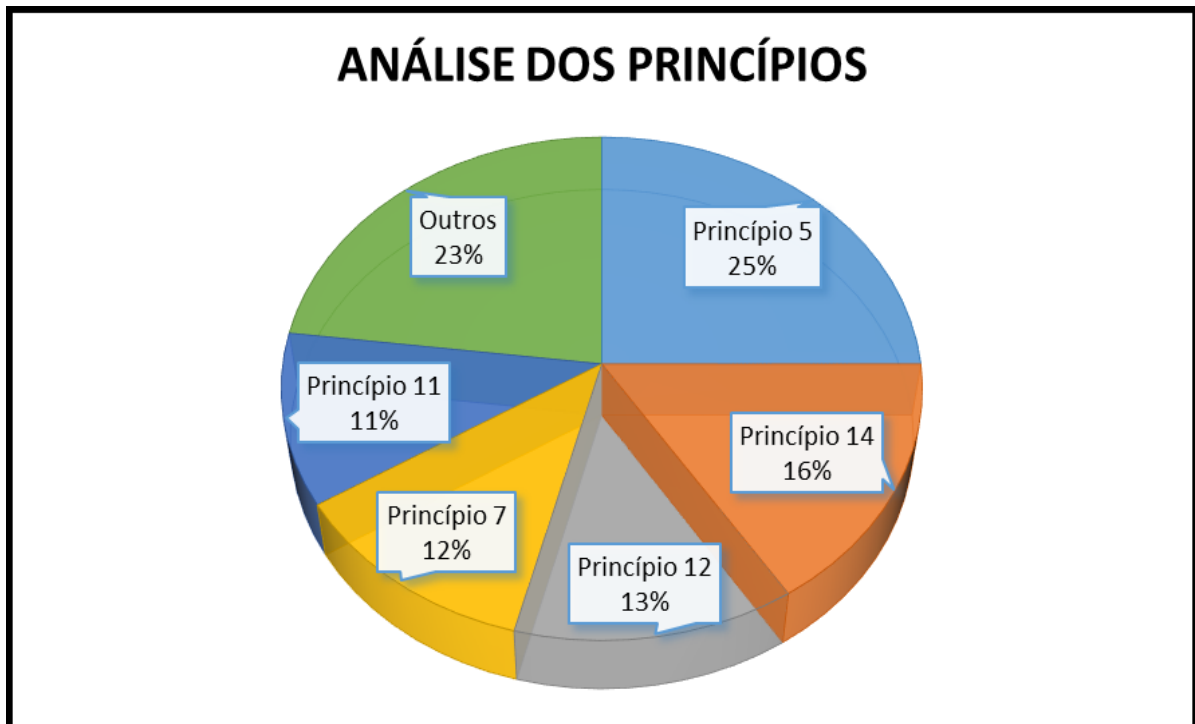


Fonte: Elaborado pela autora.

Em um contexto geral, os componentes que mais se destacam, por apresentar maiores deficiências frente aos pontos de auditoria interna, são o ambiente de controle, seguido de atividades de controle. Isso aponta onde os esforços para aperfeiçoar o sistema de controles da empresa são necessários, podendo assim garantir um sistema de controles internos adequado e suficiente.

Partindo para uma verificação mais profunda, foi estabelecido quais os princípios referentes à metodologia do COSO *Report* apresentam maiores graus de deficiências. Conforme visualização no gráfico 2.

Gráfico 2 – Análise dos princípios



Fonte: Elaborado pela autora.

Interpretando o gráfico, os princípios classificados como “Outros” representam 9 princípios, que são: 3 e 4 do componente ambiente de controle; 6 e 8 do componente avaliação de risco; 10 do componente atividades de controle; 13 e 15 do componente informação e comunicação; e 16 e 17 do componente monitoramento. Esses princípios foram agrupados por não representarem um valor expressivo comparado com os demais princípios mostrados separadamente no gráfico. Assim, se deteve o foco deste estudo nos 5 princípios com maiores percentuais de pontos levantados pela auditoria interna.

O princípio 5, referente ao ambiente de controle, foi o mais crítico, com 25% dos casos. Vale destacar que esse princípio está diretamente ligado à recorrência dos pontos ao longo dos anos e nenhuma medida para reparar a situação estava sendo tomada por parte da Empresa X. Os fatos foram referentes a problemas de TI, nos relatórios de viagens, não cumprimento das políticas existentes e atualização das mesmas, como a falta de assinaturas em documentos em que havia exigência. Esses tipos de deficiências são de fácil solução, porém uma medida não foi tomada rapidamente para resolver tais casos recorrentes.

Já o princípio 14, do componente informação e comunicação, obteve 16% dos casos acontecidos. Pontos ressaltados, como quando não foi recolhida a documentação necessária para realização de um procedimento, podem afetar o sistema de controles internos e sua certificação da SOX 404. Passando a avaliar os pontos referente ao princípio 12, componente de atividades de controle, com 13% dos fatos, aponta-se para a falta de criação de políticas e de procedimentos para assegurar que as atividades da Empresa X possam ocorrer ao encontro dos objetivos traçados pela mesma. Um exemplo foi que uma mesma atividade realizada no turno do dia divergia da forma como era realizada no turno da noite.

Com percentual de 12%, o princípio 7, do componente avaliação de risco, alerta para casos em que a empresa se descuidou de algumas situações sensíveis para o seu negócio como um todo. A falta de segurança aos ativos da empresa, acesso livre ao navegar na *internet* da empresa, alguns funcionários, que, ao se ausentar da mesa de trabalho, não bloqueavam a tela do seu computador, são casos que trazem vários tipos de riscos para a Empresa X, mas basta que medidas corretivas sejam impostas, lembradas e supervisionadas.

Por fim, o componente atividades de controle com o princípio 11 teve 11% de casos em que foi deficiente. Novamente problemas nos sistemas de TI foram identificados, assim como falta repetida de documentação que comprovasse a realização de questionários aos funcionários da empresa, a fim de assegurar o cumprimento das normas de *compliance*.

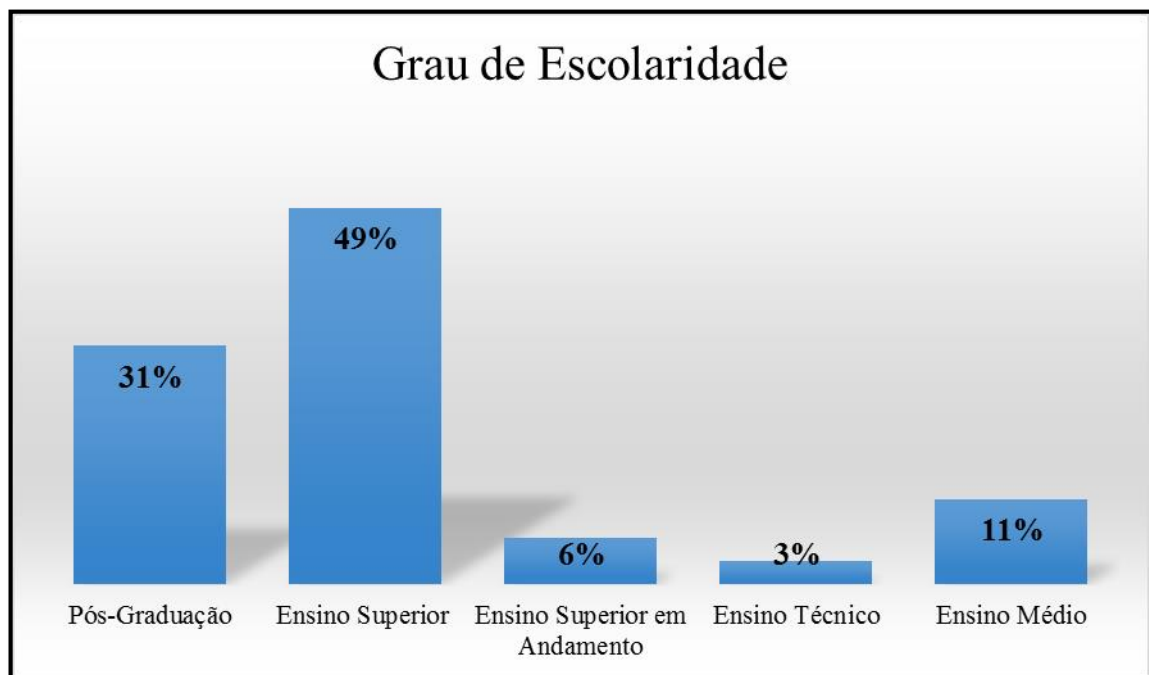
### 4.3 QUESTIONÁRIO

Neste tópico, são discutidos os resultados alcançados na aplicação do questionário aos funcionários da área financeira. Como explicado na metodologia deste estudo, foram 35 respondentes, contemplando toda a equipe da área financeira que trabalha diretamente com os controles internos dos relatórios financeiros.

#### 4.3.1 Perfil dos funcionários da área financeira

Começando a análise e interpretação dos resultados, as primeiras quatro perguntas eram de caráter pessoal. O gráfico 3 apresenta o grau de escolaridade dos funcionários da área financeira da Empresa X.

Gráfico 3 – Grau de escolaridade



Fonte: Dados do questionário.

Ao analisar o nível de escolaridade dos funcionários da área financeira, nota-se que 80% tem ensino superior ou pós-graduação e uma pequena parcela de 11% (quatro pessoas) possui somente ensino médio. Confrontando com o tempo de empresa, esses funcionários estão a mais de 10 anos trabalhando na Empresa X, o que leva a crer que possuem muita experiência e

demonstram bom desempenho na área de atuação, pois no mercado de trabalho dos dias atuais é difícil conseguir uma vaga para atuar na área financeira somente com o ensino médio, uma vez que muitas responsabilidades são impostas e o nível de conhecimento tende a ser mais vasto. Além disso, 3% possuem formação em nível técnico e 6% estão em andamento com o ensino superior, demonstrando comprometimento em aperfeiçoar-se de acordo com as exigências necessárias.

Na tabela 1 pode-se visualizar o número de funcionários por departamento da área financeira da Empresa X.

Tabela 1 – Departamentos x Funcionários

<b>Departamento</b>	<b>Funcionários</b>
Carteira Agrícola	9
Contabilidade	4
Controles Internos	2
Financeiro	2
Gerente	3
Planejamento Financeiro	2
Secretária	1
Tributário	10
Negócios e Suporte de TI	2
<b>Total</b>	<b>35</b>

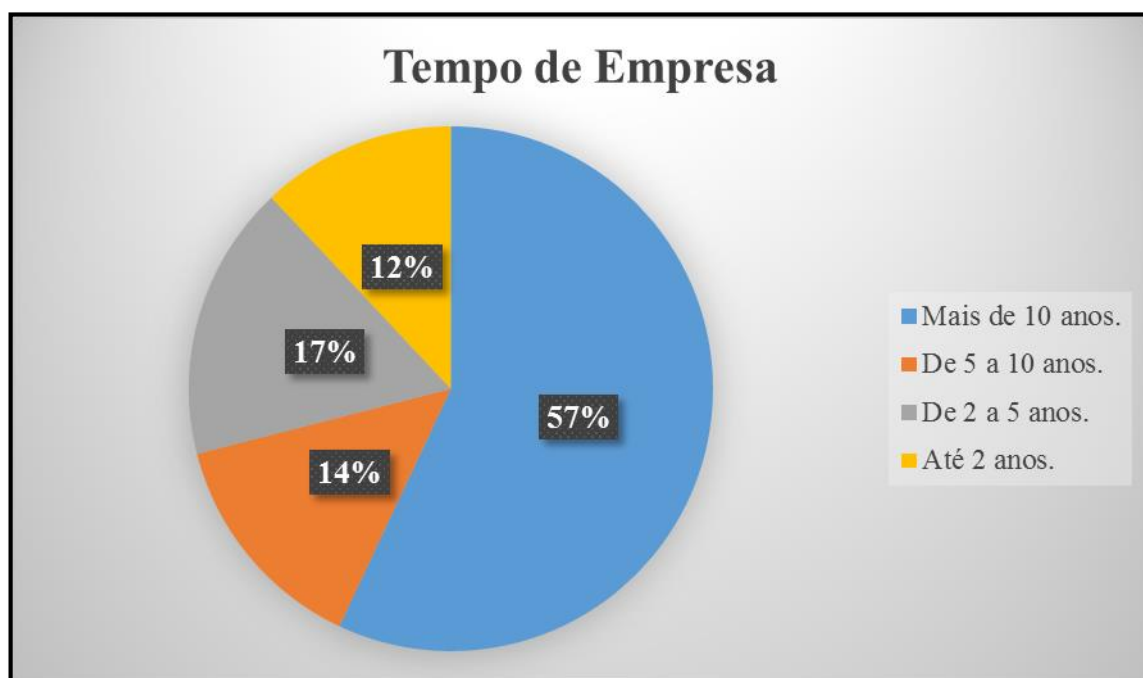
Fonte: Dados do questionário.

Grande parte dos funcionários da área financeira concentra-se no departamento tributário, motivada pela alta demanda de trabalho exigido deste departamento. A carteira agrícola conta com 9 empregados para desenvolver todo o trabalho relacionado aos produtores de tabaco. Há também a contratação de safristas para auxiliar nas atividades do departamento na época de safra, em que o pico das atividades ocorre. Os demais departamentos têm uma estrutura de pessoal enxuta para a realização de suas responsabilidades no dia a dia. No total, a área financeira da Empresa X conta com 35 colaboradores efetivos em sua estrutura atual para desenvolver seu negócio.

O gráfico 4 mostra o tempo em que os funcionários trabalham na Empresa X, veja na página.



Gráfico 4 – Tempo de empresa

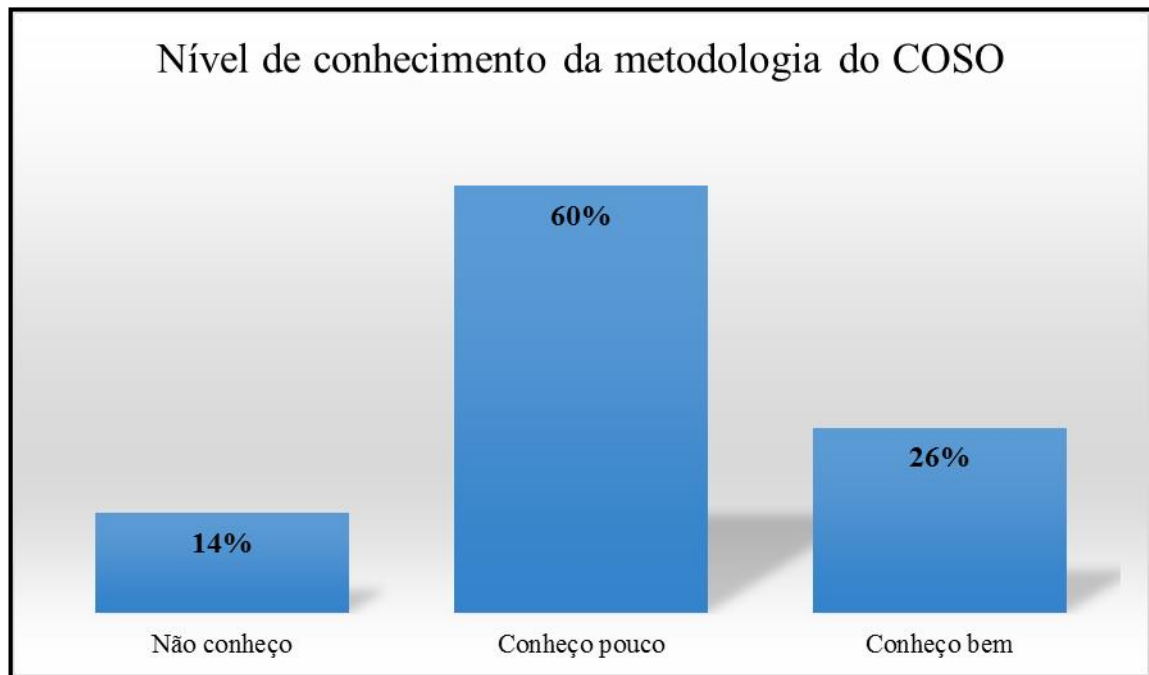


Fonte: Dados do questionário.

O perfil dos funcionários é de permanecer na Empresa X por muitos anos, como os resultados apontam: 57% dos empregados estão a mais de 10 anos trabalhando na empresa e 14% estão entre 5 e 10 anos contribuindo com seus serviços. Um percentual de 12% do quadro pessoal da empresa é representado por pessoas recém contratadas para atuar na área financeira, tendo menos de 2 anos de trabalho na área. Vale ressaltar que há uma rotatividade de funções dentro dos setores, ou seja, alguns funcionários já passaram por outras funções antes de trabalhar na área financeira, como no RH e na TI.

A última questão em relação ao perfil dos funcionários se refere à base de conhecimento em relação a metodologia do *COSO Report*, com o propósito de identificar o nível de envolvimento dos colaboradores com o tema do estudo (gráfico 5).

Gráfico 5 – Nível de conhecimento da metodologia do COSO



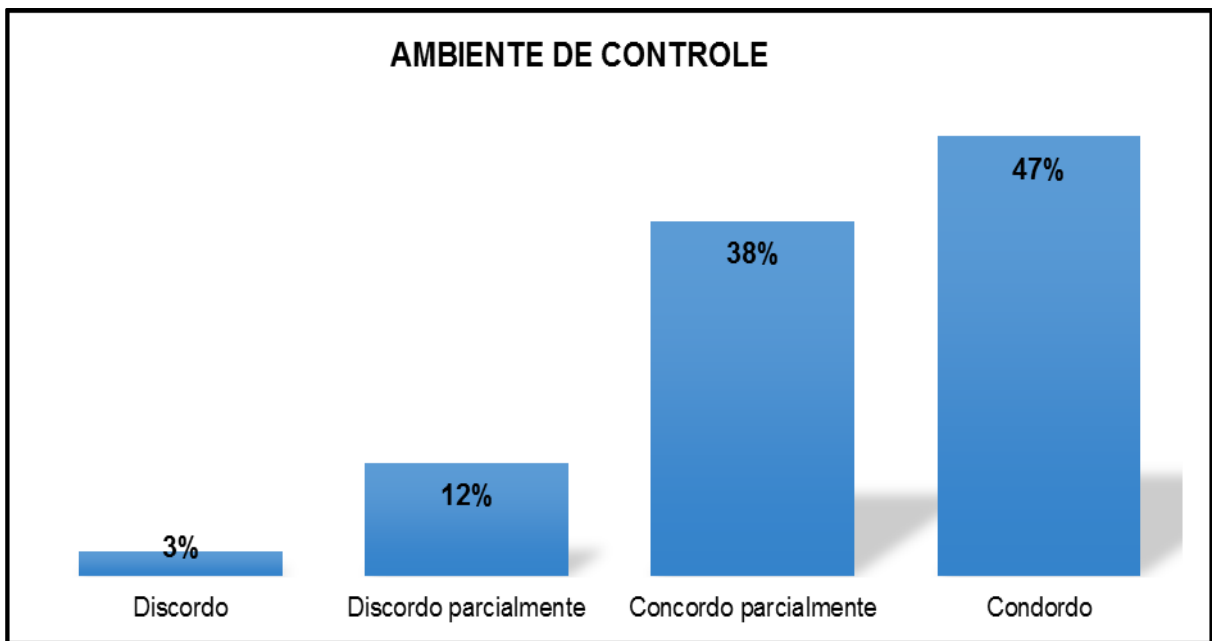
Fonte: Dados do questionário.

Apenas 26% dos funcionários da área financeira da Empresa X relatam conhecer bem a metodologia que é desenvolvida na empresa. Um total de 74% afirmam não conhecer ou saber pouco sobre o tema, o que pode provocar efeitos negativos em um ambiente de controles internos devido a não disseminação desse assunto a todos os envolvidos da área. Além disso, pode haver dificuldades para discutir alguns pontos em relação ao controle interno, pois a metodologia do COSO não é simples de ser compreendida, ou seja, necessita profundo estudo para compreendê-la.

#### 4.3.2 Resultados do componente ambiente de controle

Em relação ao primeiro componente dos controles internos, ambiente de controle, as respostas obtidas estão elencadas no gráfico 6.

Gráfico 6 – Ambiente de controle

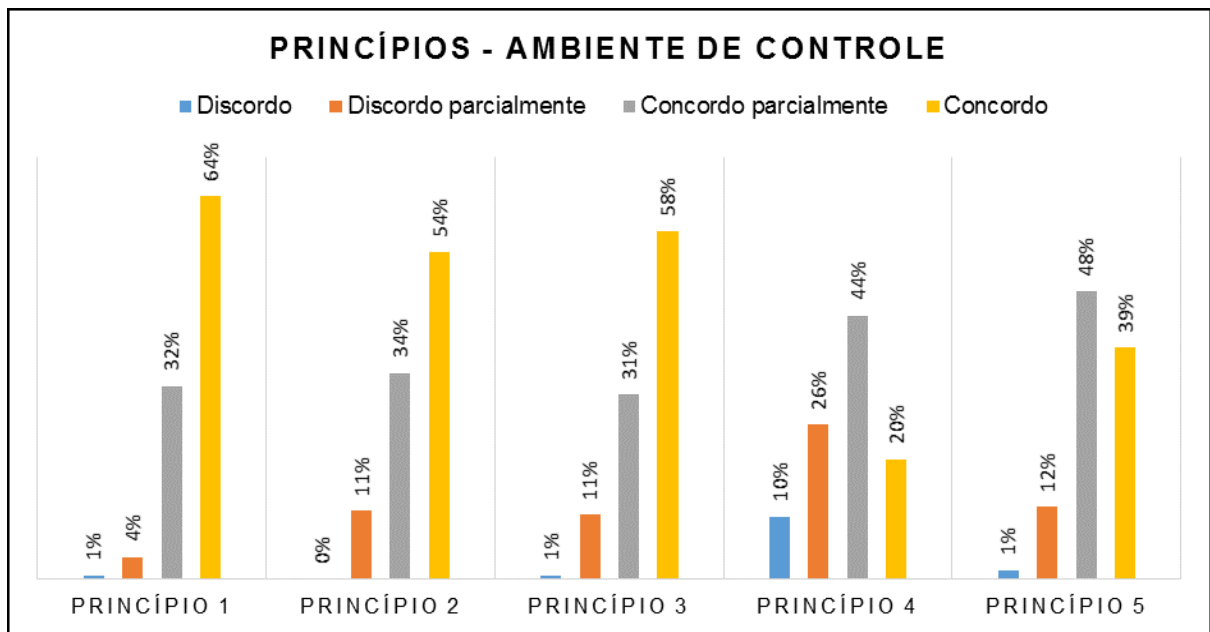


Fonte: Dados do questionário.

De acordo com o gráfico 6, 47% dos funcionários concordam que o ambiente de controles da Empresa X está adequado em relação à metodologia do COSO, com sua cultura corporativa, padrão de conduta, conjunto de normas, processos e estruturas bem posicionados para que haja a menor interferência no seu sistema de controles internos. Porém, 38% afirmam que há alguns pontos que não os levam a garantir que tudo está totalmente “satisfatório”, 12% dos funcionários estão discordando parcialmente e 3% discordam sobre essa adequação.

Para uma análise mais profunda, são apresentadas as respostas dentro de cada princípio desse componente, com o intuito de buscar saber quais os pontos que os funcionários afirmam não estar em total acordo.

Gráfico 7 – Princípios do ambiente de controle



Fonte: dados do questionário.

O princípio 1, que trata sobre a empresa assumir compromisso com a integridade e valores éticos, está de acordo com o resultado geral do ambiente de controle, já que a empresa apresenta o tom adequado, transmite seus valores éticos a todos os envolvidos de acordo com seu Código de Conduta e Manual Anticorrupção. Assim, segue o princípio 2, referente à atuação da empresa com independência e supervisão dos controles internos, e o princípio 3, sobre uma estrutura adequada, linhas de reporte, responsabilidades e autoridades de maneira apropriada ao cenário da Empresa X. A maioria concordou com as afirmações que foram feitas no questionário.

Já os princípios 4 e 5 tendem à existência de possíveis pontos a serem alinhados de acordo com a avaliação dos respondentes. O princípio 4 refere-se a Empresa X assumir o compromisso de atrair, desenvolver e reter pessoas competentes. A seguir, o resultado das afirmações feitas em relação a esse princípio.

Tabela 2 – Afirmações sobre o princípio 4

<b>Perguntas</b> <b>Respostas</b>	<b>Atrai, desenvolve e retém indivíduos competentes.</b>	<b>Utiliza planos e preparativos para a sucessão.</b>	<b>Estabelece medidas de desempenho, incentivos e recompensas aos seus colaboradores.</b>
Discordo	6%	20%	6%
Discordo parcialmente	31%	20%	26%
Concordo parcialmente	37%	49%	46%
Concordo	26%	11%	23%

Fonte: Dados do questionário.

Nota-se que esse princípio vai de encontro com o resultado geral do componente ambiente de controle, motivo que pode estar relacionado com a inexistência de um plano de carreira estruturado. A Empresa X é bem vista no mercado de trabalho, o que possibilita atrair muitos profissionais. Quanto ao aprimoramento profissional, parte de cada funcionário buscar aperfeiçoar-se e melhorar suas competências. Em alguns casos isolados, os gestores desempenham esse papel de incentivar o funcionário a aprimorar os conhecimentos. Já quanto à retenção de indivíduos competentes, apesar de grande parte dos funcionários da área financeira estar a muitos anos trabalhando na Empresa X, muitos outros casos ocorreram em que pessoas competentes e capacitadas não permaneceram.

A questão 12 pode ser vista como mais uma deficiência na Empresa X, ou seja, há medidas de desempenho desenvolvidas pelo RH (Recursos Humanos) e por alguns gestores, mas o grande incentivo parte da atitude de cada funcionário ter consigo a motivação para realizar seu trabalho e estar em constante crescimento profissional.

Em relação ao princípio 5, sobre a prestação de contas dos colaboradores por suas responsabilidades relativas aos controles internos, a tabela 3 elenca as respostas obtidas.

Tabela 3 – Afirmações sobre o princípio 5

<b>Perguntas</b>	<b>Avalia o desempenho dos colaboradores promovendo o tom ético adequado.</b>	<b>Considera pressões excessivas.</b>	<b>Determina a responsabilização dos controles internos através de estruturas, autoridades e responsabilidades.</b>	<b>Demonstra empenho no cumprimento dos controles internos.</b>
<b>Respostas</b>				
Discordo	0%	6%	0%	0%
Discordo parcialmente	11%	20%	11%	6%
Concordo parcialmente	46%	54%	46%	46%
Concordo	43%	20%	43%	49%

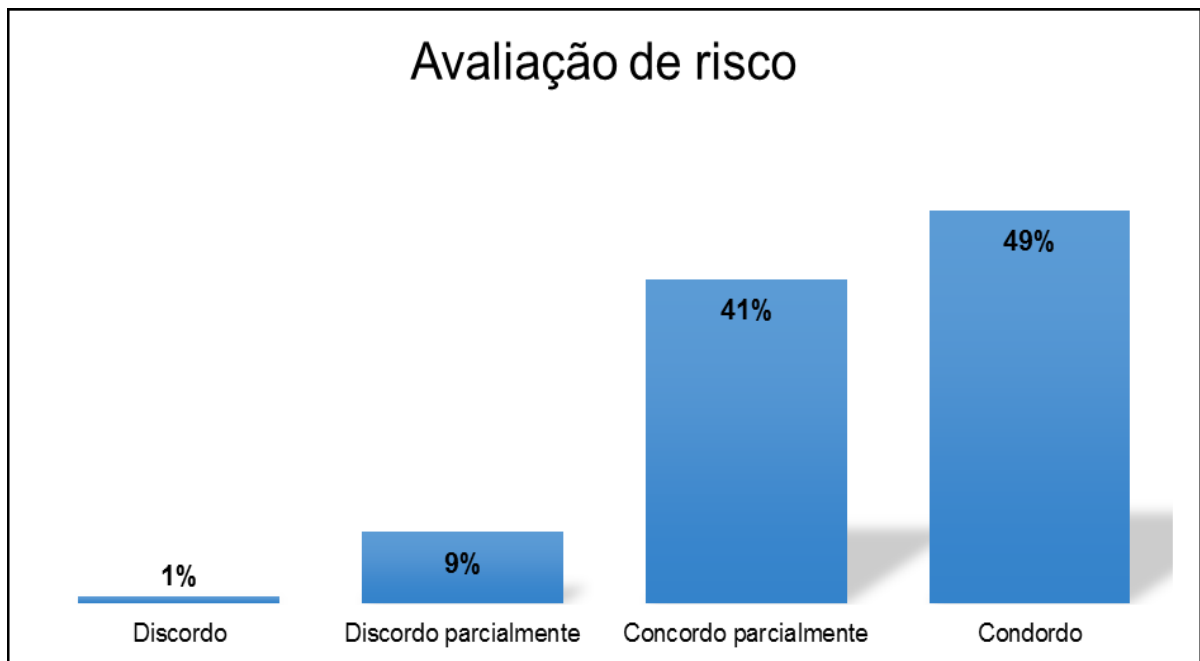
Fonte: Dados do questionário.

No quadro, o único ponto que obteve maior percentagem em concordância foi a afirmação número 16, sobre o empenho no cumprimento dos controles internos, com 49% dos respondentes. Entretanto, 46% afirmam que nem tudo é seguido como esperado por parte dos responsáveis pelos controles internos, concordando parcialmente com a afirmação. As demais afirmações também seguem a mesma linha, mostrando diferentes pontos de vista, ou seja, não há na empresa uma estrutura formalizada que demonstra quais os controles devem ser executados por tal cargo ou pessoa, o que pode gerar dúvidas na hora de tomar decisões.

#### **4.3.3 Resultados do componente avaliação de riscos**

Em relação ao componente avaliação de risco, os dados gerais dos respondentes mostram o mesmo comportamento em relação ao ambiente de controle: a maioria dos funcionários da área financeira avaliam como bom esse componente, conforme gráfico 8.

Gráfico 8 – Avaliação de risco

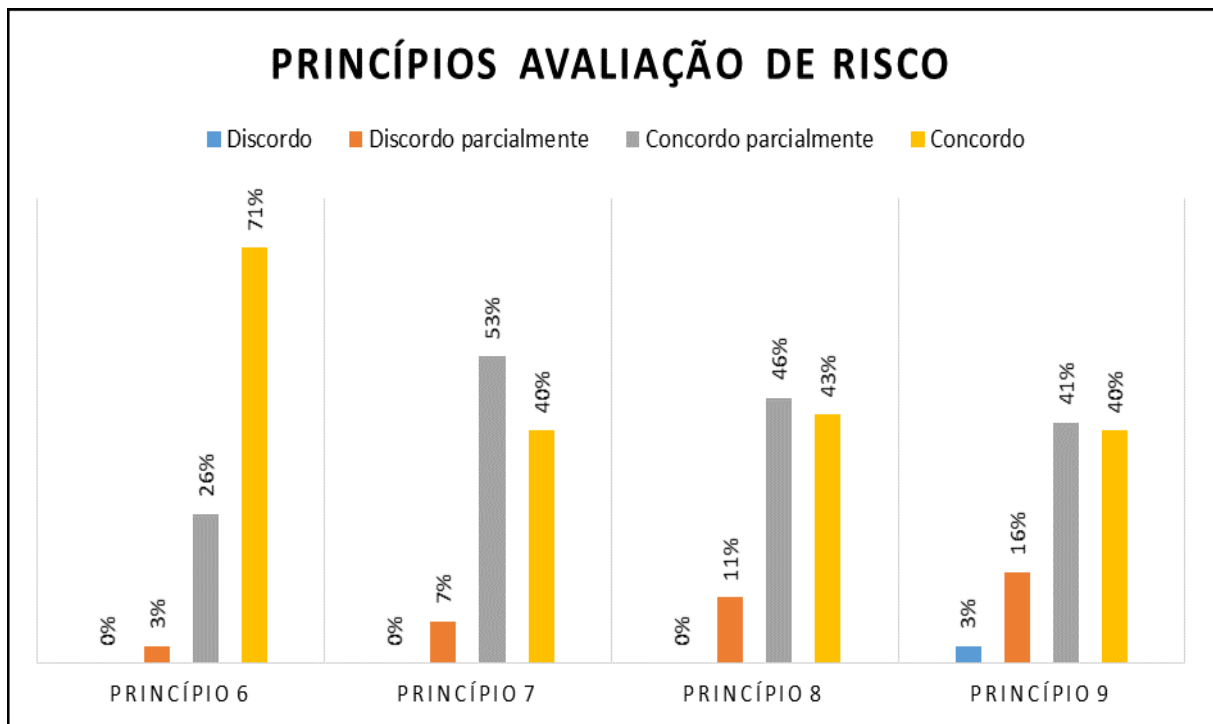


Fonte: Dados do questionário.

De acordo com o gráfico 8, apesar de 49% dos funcionários da área financeira terem respondido que concordam que são seguidos os parâmetros da metodologia do *COSO Report*, outros 41% acreditam que nem tudo está andando conforme o proposto, número bem expressivo também. Ainda 9% discordam parcialmente e o 1% restante não concordam com os processos e atividades desenvolvidas com o intuito de gerenciar os riscos que podem afetar a empresa como um todo e o seu sistema de controles internos.

O gráfico 9 contempla a análise dos 4 princípios sobre a avaliação de risco, com o objetivo de aprofundar o entendimento em relação aos resultados obtidos.

Gráfico 9 – Princípios da avaliação de risco



Fonte: Dados do questionário.

Disparadamente no princípio 6, os funcionários afirmam que concordam que a Empresa X demonstra seus objetivos de maneira clara para levar a uma identificação e avaliação dos riscos que podem interferir no cumprimento dos objetivos. Tratando-se do princípio 7, 53% acreditam que a organização deva melhorar a gestão de resposta aos riscos que forem identificados e analisados, considerando todos os níveis da entidade. Isso merece atenção pelo fato da Empresa X ter filiais em outros estados da Região Sul do Brasil, o que pode acabar interferindo diretamente em seus negócios e demonstrações financeiras.

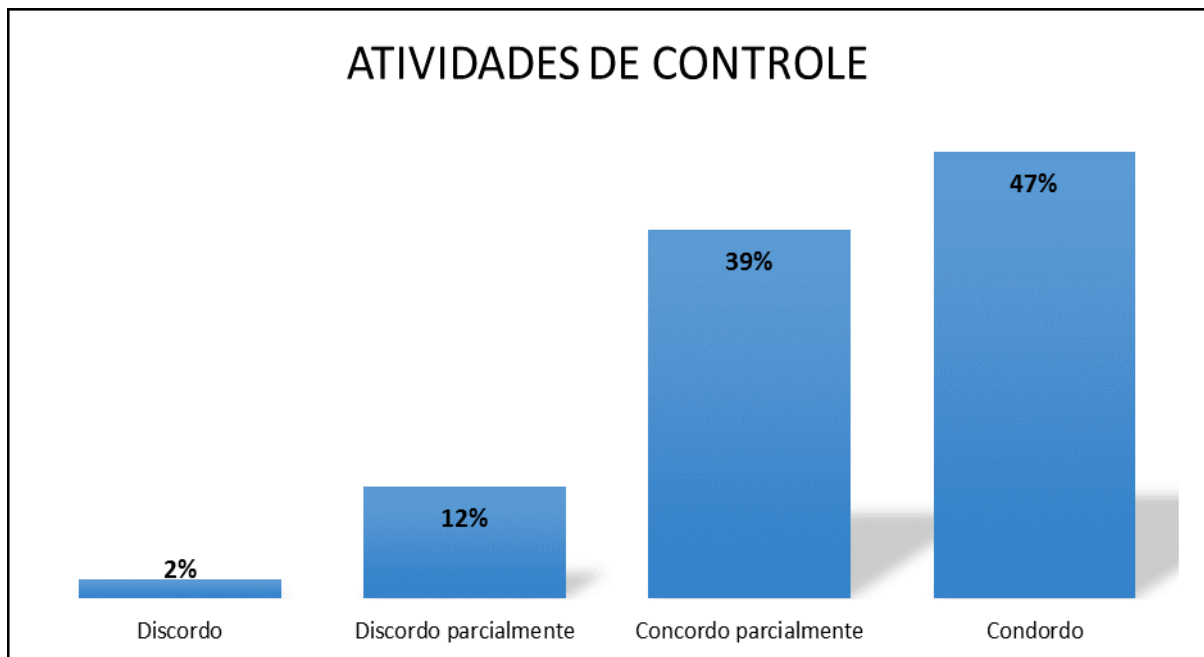
Os princípios 8 e 9 podem ser analisados em conjunto pelo fato dos respondentes terem uma visão semelhante dos mesmos. Em ambos, os percentuais de respostas entre concordo e concordo parcialmente foram muito próximos. Deve-se levar em conta, no princípio 8, a avaliação para possíveis fraudes que possam ocorrer na empresa, causando danos em toda a estrutura das demonstrações financeiras. Melhorar esse processo de avaliação garante maior proteção para os ativos da Empresa X. Quanto ao princípio 9, destacam-se as formas em que são avaliadas as mudanças que possam ocorrer na Empresa X, tanto no mercado de tabaco quanto em sua própria estrutura organizacional e física.



#### 4.3.4 Resultados do componente atividades de controle

A seguir são apresentados os resultados das respostas dos funcionários da Empresa X sobre o terceiro componente do controle interno, atividades de controle (gráfico 10).

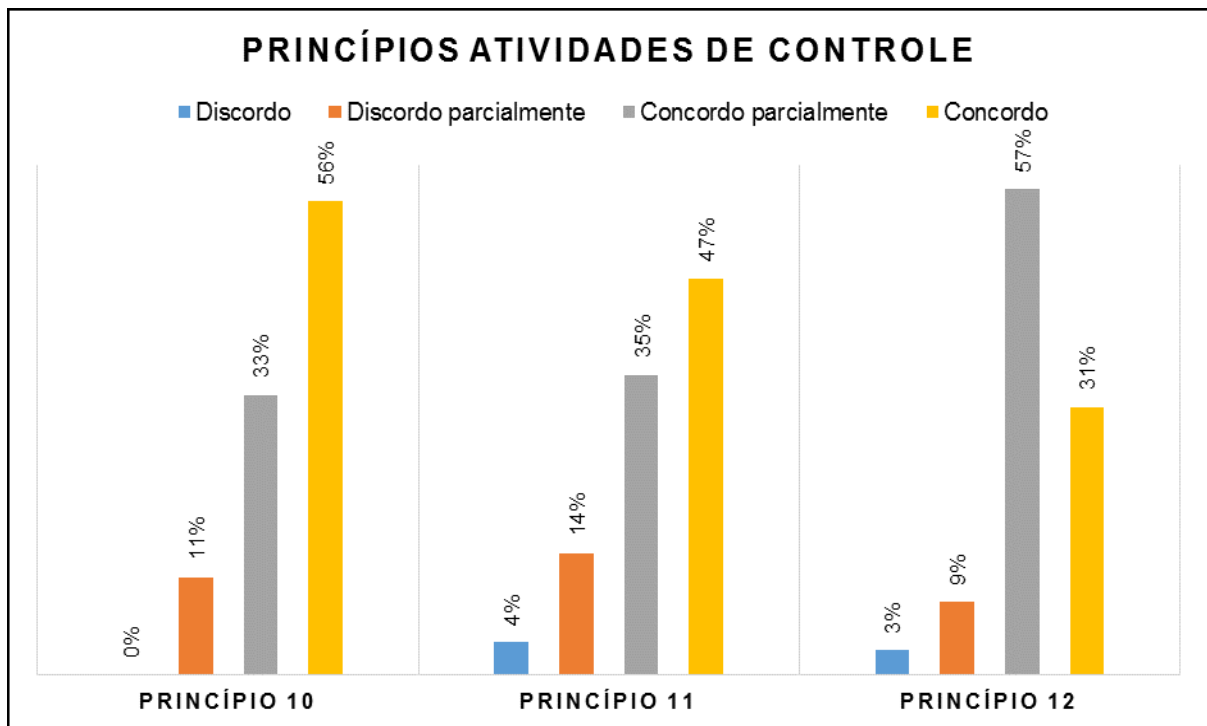
Gráfico 10 – Atividades de controle



Fonte: Dados do questionário.

Nota-se que 47% declaram que concordam com as políticas e procedimentos adotados para o cumprimento dos objetivos e das diretrizes traçadas pela Empresa X, e que 39% ainda possuem algumas dúvidas de que esses processos possam ser ainda melhores para atingir o foco alinhado pela gestão da empresa. Ainda sobre esse ponto, 12% dos respondentes afirmam que discordam parcialmente e 2% discordam que as atividades de controle veem sendo seguidas pela organização. Passa-se aos resultados dos princípios desse componente.

Gráfico 11 – Princípios das atividades de controle.



Fonte: Dados do questionário.

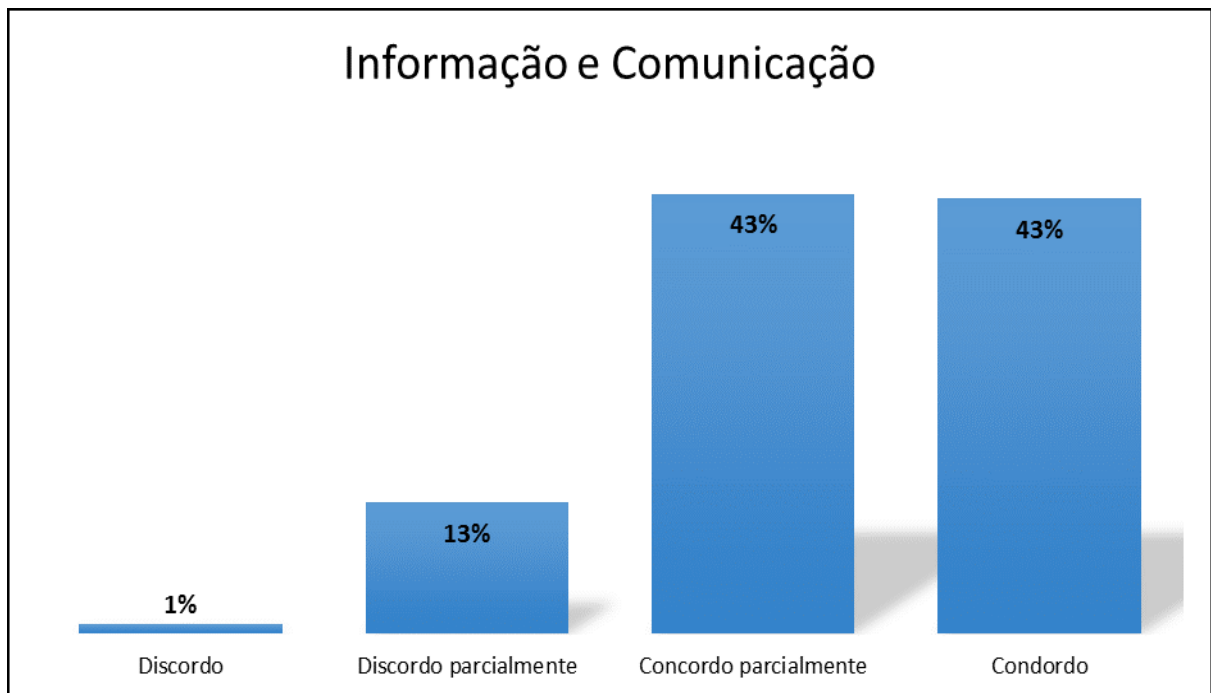
Analisando o princípio 10 das atividades de controle, observa-se que mais da metade dos funcionários dizem concordar que a Empresa X possui atividades de controle a fim de mitigar os riscos a níveis aceitáveis para chegar aos seus objetivos, como segregação de funções, segurança dos ativos, atividades de reconciliações, mas um percentual de 11% discordam parcialmente que esse processo é bem desenvolvido para cumprir com o princípio. Observando o princípio 11, verifica-se que 82% dos respondentes acreditam que a Empresa X dispõe de práticas sobre as atividades do departamento de TI de maneira que possam garantir e apoiar o alcance dos seus objetivos. Já 14% dos funcionários declaram que o departamento de TI deve ser melhorado nos controles de prevenção a riscos, para que erros e distorções possam ser facilmente identificados e corrigidos em tempo adequado a fim de não afetar os reportes financeiros.

Quanto ao princípio 12, constata-se que quase 60% dos funcionários afirmam que concordam de maneira parcial com as políticas e procedimentos estabelecidos pela Empresa X. Contudo, a falta de um mapeamento dos controles, para que as responsabilidades possam ser repassadas às pessoas incumbidas de segui-las de forma clara e precisa, dificulta sua execução da maneira esperada pelos gestores.

### 4.3.5 Resultados do componente informação e comunicação

Partindo para o penúltimo componente do COSO, informação e comunicação, analisam-se os percentuais das afirmações feitas pelos funcionários da Empresa X (gráfico 12).

Gráfico 12 – Informação e Comunicação

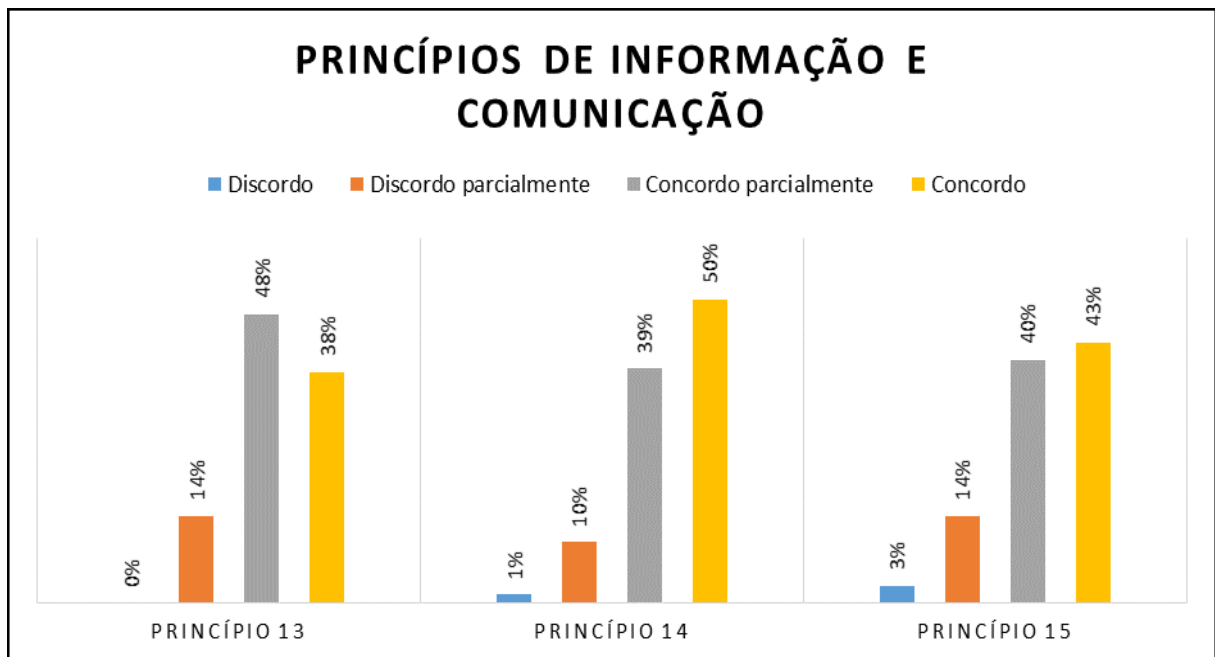


Fonte: Dados do questionário.

Nesse ponto, há igualdade entre as respostas dos funcionários: exatamente 43% deles concordam com o componente de informação e comunicação e 43% concordam parcialmente. A maneira como a Empresa X obtém, gera, utiliza e divulga as suas informações é bem vista pela maioria dos empregados, ou seja, apenas uma parcela de 13% diz estar em desacordo de forma parcial com os meios utilizados na organização para cumprir com esse componente.

O gráfico 13 apresenta qual a percepção dos entrevistados em relação aos princípios de informação e comunicação.

Gráfico 13 – Princípios de Informação e Comunicação



Fonte: Dados do questionário.

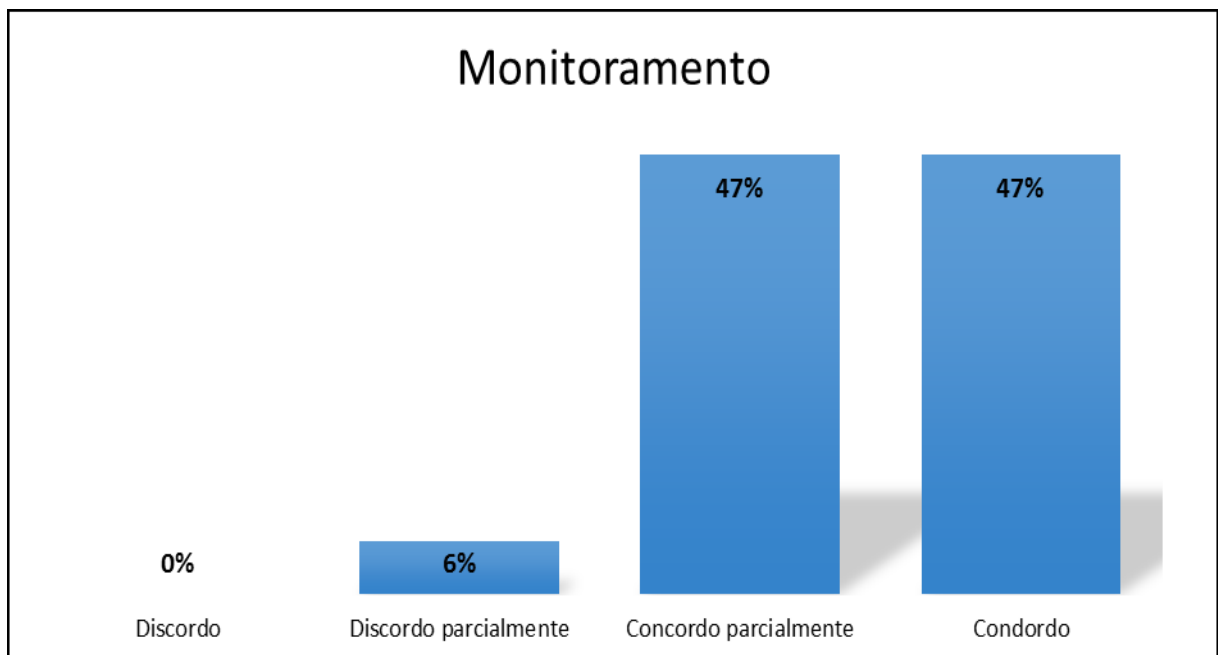
Os princípios 13, 14 e 15 mostram percentuais de 14%, 10% e 14%, respectivamente, com a discordância parcial dos respondentes. O princípio 13 apresentou a maioria das respostas em concordância parcial (48%) sobre a qualidade da informação para apoiar o funcionamento dos controles internos. Informações duvidosas, errôneas e distorcidas podem gerar diversos impactos nas atividades desenvolvidas pelos departamentos da área financeira, dificultando em muito o trabalho do DCI, como avaliações estarem equivocadas e não serem capazes de gerar a real situação dos controles da Empresa X, impossibilitando a detecção e prevenção de falhas ou fraudes.

Tratando da comunicação interna entre todas as partes interessadas sobre as informações do sistema de controles, o princípio 14 ressalta que a Empresa X deve estar atenta para sua comunicação, com a intenção de ser mais explícito e objetivo em como esperar que as políticas e procedimentos sejam seguidos por todos os empregados. Referindo-se ao princípio 15, 83% dos funcionários concordam ou concordam parcialmente com a posição da empresa em relação à comunicação com partes externas. A empresa deve atentar-se para assuntos que podem interferir no pleno funcionamento de seu sistema de controles internos.

### 4.3.6 Resultados do componente monitoramento

Por fim, chega-se ao componente cinco da metodologia do COSO *Report*, monitoramento do sistema de controles internos, onde as respostas podem ser visualizadas no gráfico 14.

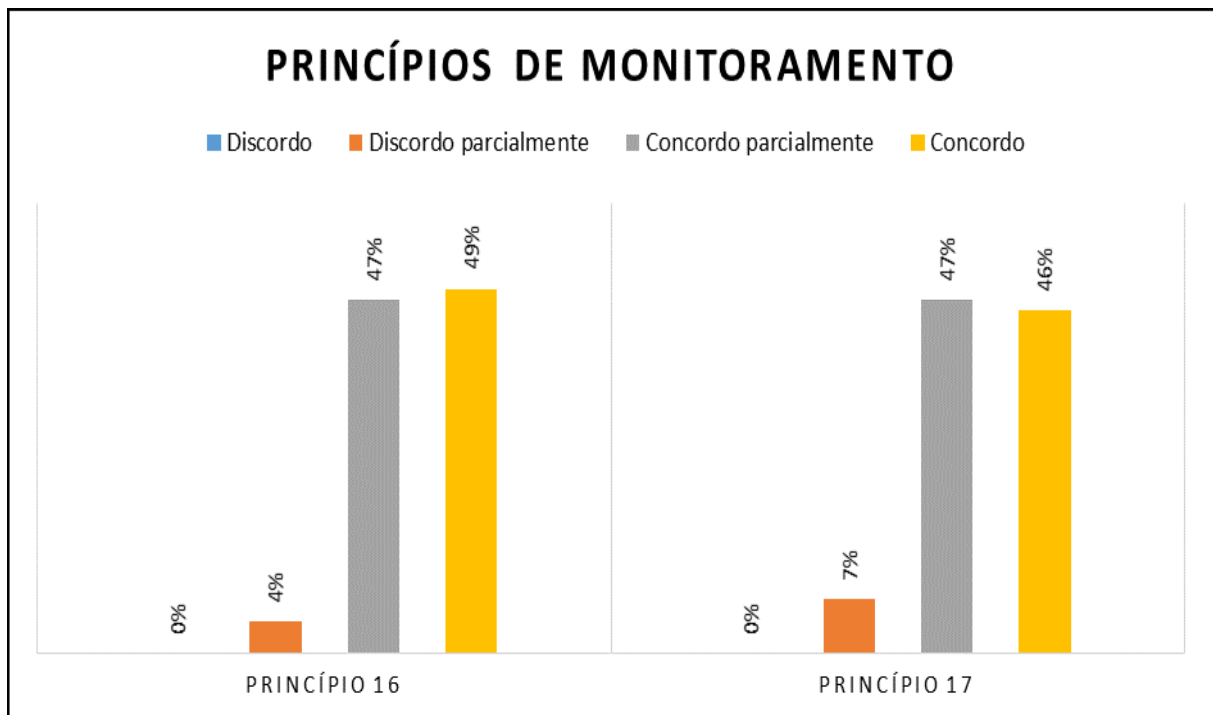
Gráfico 14 – Monitoramento



Fonte: Dados do questionário.

O monitoramento obteve o grau de concordância e concordância parcial mais elevado de todos os componentes, com total de 94% afirmando que a Empresa X, em conjunto com seus gestores e o DCI, utiliza-se de um processo de avaliação da qualidade e adequação dos controles internos implantados para assegurar o alcance dos seus objetivos, de forma contínua. Ainda 6% discordam parcialmente que são realizadas as melhores ações de acompanhamento dos controles para garantir o funcionamento e a capacidade de prevenir ou detectar erros, falhas ou fraudes. Veja a análise dos princípios desse componente.

Gráfico 15 – Princípios do Monitoramento



Fonte: Dados do questionário.

De acordo com o gráfico 15, o princípio 16 mostra que 49% dos funcionários concordam e 47% concordam parcialmente que a Empresa X seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas, conforme necessário, sobre os controles implementados para garantir o funcionamento e presença dos mesmos. Uma parcela de 4% discorda parcialmente que essa atividade é desenvolvida dentro da empresa da melhor maneira, apesar do sistema de controles internos da Empresa X ser monitoramento e avaliação durante todo o ano inteiro pelo DCI.

Com um resultado bem parecido do princípio 16, o princípio 17 traz a necessidade para que a Empresa X avalie e comunique as deficiências dos controles internos tempestivamente, uma vez que os envolvidos diretamente com o controle devem estar cientes das falhas observadas pelo monitoramento das atividades e procedimentos de controle.

Em uma análise geral de todos os componentes de controle, nota-se que os funcionários da área financeira afirmam que os princípios estão em um nível consideravelmente bom de acordo com a metodologia do *COSO Report*.

## 5 CONCLUSÃO

A realização deste estudo proporcionou maior conhecimento em relação ao tema principal abordado – metodologia do *COSO Report*, considerando-se, assim, de grande valia para o meio acadêmico e até profissional, por trazer um assunto pouco tratado em sala de aula, mas que pode servir como um meio de aperfeiçoamento da gestão de empresas de diversos ramos de atividade.

Avaliando todo o caminho percorrido para chegar à conclusão do estudo, somados os dados levantados propostos pelos objetivos específicos de: descrição da empresa, mapeamento sistema de controles internos, análise dos pontos de auditoria interna e o questionário aplicado, foi possível revelar a situação do sistema de controles internos da Empresa X. De maneira geral, o sistema de controles internos apresentou fatos que comprovam a adequação em comparação com a metodologia do *COSO Report*, e, por consequência, os preceitos da governança corporativa. Assim, respondendo ao problema do estudo, além de confirmar a concretização do objetivo geral.

E para cumprir com o último objetivo específico, com o intuito de alavancar o desempenho do sistema de controles internos da Empresa X, sugere-se os seguintes aprimoramentos dentro dos componentes do *COSO Report*:

- Ambiente de controle – reforçar a necessidade em estabelecer medidas que possam trazer maiores garantias a seus funcionários, como documentar quais são as etapas para almejar melhores salários ou recompensas pelas competências e trabalhos desenvolvidos. Buscar sempre que possível reforçar a necessidade e os controles que devem ser seguidos, visando que erros nos processos sejam cada vez menos frequentes.
- Avaliação de risco – os controles internos relacionados à TI necessitam ser avaliados e discutidos, a fim de analisar se existe uma forma de serem desenhados para reduzir ainda mais os riscos em que a empresa está exposta.
- Atividades de controles – ressalta-se, novamente, a necessidade em melhorar os processos de TI, assim como a formalização de políticas e procedimentos ligados aos controles internos e disponibilizar a todos os envolvidos na atividade.
- Informação e comunicação – as informações geradas via sistema devem ser melhor estruturadas para auxiliar no trabalho de todos os colaboradores, e a comunicação precisa reforçar a intenção dos controles nas atividades desempenhadas na área financeira, demonstrando aos funcionários o sentido de realizar as atividades da forma estabelecida e sempre atento a qualquer situação divergente.

- Monitoramento – revelou-se efetivo dentro da Empresa X, tanto por parte dos funcionários, gestores e o DCI, pois realmente há uma preocupação, entre toda a equipe da área financeira, para que os processos sejam realizados da melhor maneira e confiavelmente, garantindo bons resultados.

Por fim, recomenda-se o desenvolvimento de estudos futuros em outras empresas do ramo fumageiro, a fim de comparar os dados analisados, além de desenvolver essa mesma pesquisa utilizando o segundo modelo proposto pelo COSO – o gerenciamento de riscos corporativos. Outra possibilidade é desenvolver um estudo para implantação da metodologia do COSO em empresas de pequeno porte, avaliando a sua aplicabilidade e custos de implementação.



## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- ANDRADE, M. de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- ATTIE, W. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- AUDIBRA - Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Audibra, 1992.
- BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. da. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson, 2007.
- CEZANOSKI, E. **Análise da auditoria interna e controles internos na empresa x**. 2014. Monografia (MBA em Auditoria Integral) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, 2014.
- CHIAVENATO, I. **Administração nos novos tempos: os novos horizontes em administração**. 3. ed. São Paulo: Manole, 2014.
- COSO – The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Comissions. **Controle interno - estrutura integrada**. 2013. Traduzido por: PWC. Disponível em: <[http://www.auditoria.mpu.mp.br/bases/legislacao/COSO-I-ICIF\\_2013\\_Sumario\\_Executivo.pdf](http://www.auditoria.mpu.mp.br/bases/legislacao/COSO-I-ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf)>. Acesso em: 04 dez. 2017.
- CRCRS - Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. **A importância dos preceitos de governança corporativa e de controle interno sobre a evolução e internacionalização das normas de contabilidade e auditoria**. 1. ed. Porto Alegre: CRCRS, 2015.
- CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- DIAS, S. V. dos S. **Manual de controles internos: desenvolvimento e implantação, exemplos e processos organizacionais**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- \_\_\_\_\_. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5. ed. São Paulo: IBGC, 2015.
- \_\_\_\_\_. **Guia de orientação para o gerenciamento de riscos corporativos**. São Paulo: IBGC, 2007.

IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Uma década de governança: história do IBGC, marcos da governança e lições da experiência.** São Paulo: Saint Paul Editora, 2006.

JUNIOR, S. B. **Controles internos como um instrumento de governança corporativa.** Revista do BNDES: banco nacional do desenvolvimento, Rio de Janeiro, vol. 12, n. 24, p. 149-188, dez. 2005. Disponível em: <[https://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes\\_pt/Galerias/Convivencia/Publicacoes/Consulta\\_Expressa/Setor/Governanca\\_Corporativa/200512\\_9.html](https://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Galerias/Convivencia/Publicacoes/Consulta_Expressa/Setor/Governanca_Corporativa/200512_9.html)>. Acesso em: 05 fev. 2018.

KPMG. **ICOFR reference guide.** Disponível em: <<http://www.kpmg-institutes.com/institutes/financial-reporting-network/articles/2017/01/icofr-reference-guide.html>>. Acesso em: 09 fev. 2018.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia científica.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MAIA, M. S.; et al. **Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa.** Revista Universo Contábil: revista eletrônica do programa de pós-graduação em ciências contábeis, Blumenau, vol. 1, n. 1, p. 54-70, jan./abril., 2005. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/79>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

ROSSETTI, J. P.; ANDRADE, A. **Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências,** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade:** orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos.** 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

## APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO

As afirmações listadas no questionário a seguir baseiam-se nos componentes do COSO (ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento). Para respondê-las, considere o desempenho e atuação da empresa, ou seja, analise como a empresa/gestores se portam em cada uma das afirmações.

*É extremamente importante a sua participação, peço que responda com calma e atentamente!*

\*Legenda da escala de respostas: 1 discordo totalmente; 2 discordo parcialmente (sua discordância é maior em relação a sua concordância); 3 concordo parcialmente (sua concordância é maior em relação a sua discordância) e 4 concordo totalmente.

### QUESTIONÁRIO

#### Dados pessoais

**Grau de escolaridade** - Ensino Médio/Ensino Técnico/Graduação/Pós-Graduação.

**Tempo na empresa** - até 2 anos/ de 2 a 5 anos/ de 5 a 10 anos/ mais de 10 anos.

**Departamento em que trabalha** - resposta aberta.

**Tem conhecimentos sobre a metodologia de controles internos do COSO** - Conheço bem/Conheço pouco/ Não conheço.

AMBIENTE DE CONTROLE: análise da cultura corporativa, através do padrão de conduta, atitude, consciência, competência e estilo.		1	2	3	4
1	Estabelece o apropriado jargão "the tone at top".	1	2	3	4
2	Reforça seu código de conduta e ética, bem como o programa de compliance.	1	2	3	4
3	Transmite a importância de um ambiente de controles.	1	2	3	4
4	Assegura que desvios de condutas são corrigidos e envolvidos sejam responsabilizados.	1	2	3	4
5	Fornecer supervisão para o sistema de controles internos.	1	2	3	4
6	Estabelece canal de reporte de não conformidades.	1	2	3	4
7	Demonstra abertura para comunicação entre todos os níveis da organização.	1	2	3	4
8	Orienta sobre as responsabilidades de cada cargo assim como as políticas que devem ser cumpridas no desempenho da função.	1	2	3	4
9	Desenvolve e mantém políticas que refletem os valores e objetivos da entidade, servindo como sustentação para a tomada de decisões.	1	2	3	4
10	Atrai, desenvolve e retém indivíduos competentes.	1	2	3	4
11	Utiliza planos e preparativos para a sucessão.	1	2	3	4
12	Estabelece medidas de desempenho, incentivos e recompensas aos seus colaboradores.	1	2	3	4
13	Avalia o desempenho dos colaboradores promovendo o tom ético adequado.	1	2	3	4
14	Considera pressões excessivas.	1	2	3	4
15	Determina a responsabilização dos controles internos através de estruturas, autoridades e responsabilidades.	1	2	3	4
16	Demonstra empenho no cumprimento dos controles internos.	1	2	3	4

<b>AVALIAÇÃO DOS RISCOS:</b> identificação e análise pela Administração dos riscos internos e externos mais relevantes para alcance dos objetivos operacionais.		1	2	3	4
17	Cumprir os padrões contábeis aplicáveis e demais normas e regulamentações exigíveis.	1	2	3	4
18	Gerencia os riscos nos processos.	1	2	3	4
19	Inclui todas as unidades operacionais, departamentos e níveis funcionais na avaliação dos riscos.	1	2	3	4
20	Estima o significado dos riscos identificados e determina como responder a eles.	1	2	3	4
21	Considera vários tipos e níveis de fraude na avaliação e resposta aos riscos.	1	2	3	4
22	Avalia mudanças no ambiente externo.	1	2	3	4
23	Avalia mudanças no modelo de negócio.	1	2	3	4
<b>ATIVIDADES DE CONTROLE:</b> políticas, procedimentos e práticas adotadas para assegurar que os objetivos operacionais sejam atingidos e as estratégias para atenuar riscos sejam executadas tempestivamente.		1	2	3	4
24	Garante a segurança dos ativos.	1	2	3	4
25	Estabelece segregação de funções.	1	2	3	4
26	Desenvolve controles capazes de garantir que erros ou distorções sejam identificados e corrigidos tempestivamente.	1	2	3	4
27	Realiza reconciliações tempestivas e adequadas às normas contábeis.	1	2	3	4
28	Institui controles de sistemas de informática adequados à prevenção de riscos.	1	2	3	4
29	Desenvolve controles de sistemas de informática capazes de garantir que erros ou distorções sejam identificados e corrigidos tempestivamente.	1	2	3	4
30	Os sistemas geram as informações da melhor maneira e de forma fidedigna.	1	2	3	4
31	Políticas e procedimentos formais apontam as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias e mal-entendidos.	1	2	3	4
32	Mapeamento dos controles internos através de organogramas que determinem linhas de responsabilidades.	1	2	3	4
<b>INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO:</b> troca de informações entre a administração e os funcionários. Onde a administração declara as novas diretrizes de controle, e os funcionários relatam os resultados, as deficiências e as questões geradas.		1	2	3	4
33	Mantém a qualidade da informação ao longo do processo.	1	2	3	4
34	Assegura a consistência na obtenção e retenção de dados para a conversão em informações.	1	2	3	4
35	Considera o que pode dar de errado em relação a integridade e precisão das informações.	1	2	3	4
36	Comunica informações referente aos controles internos a todos envolvidos.	1	2	3	4
37	Fornecer linhas de comunicação, tanto formais quanto informais, para assuntos de controles internos.	1	2	3	4
38	Estrutura a comunicação com partes externas com base na necessidade e no público.	1	2	3	4
<b>MONITORAMENTO:</b> processo para estimar e avaliar a qualidade dos controles internos, e verificar se estão adequadamente desenhados e monitorados. Executado pela administração, pelos funcionários, ou pelas partes externas.		1	2	3	4
39	Possui um plano de monitoramento dos controles internos.	1	2	3	4
40	Realiza procedimentos de monitoramento que avaliam efetivamente as atividades de controle.	1	2	3	4
41	Estabelece um fluxo de comunicação para relatar deficiências significativas e fraquezas materiais para os responsáveis pela governança.	1	2	3	4
42	Possui um processo para desenvolver, monitorar e relatar ações corretivas tomadas em resposta às deficiências identificadas.	1	2	3	4