

# **AVALIAÇÃO DO AMBIENTE DE CONTROLE INTERNO UTILIZANDO O MODELO PECI BASEADO NO COSO: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA INDUSTRIAL DO RIO DE JANEIRO**

*Carlos Renato Fontes Trisciuzzi*  
*Universidade do Estado do Rio de Janeiro*

## **RESUMO**

A alteração no sistema de controles internos da empresa estudada teve como marco principal a mudança do foco no trabalho da auditoria interna, que começou a desempenhar suas atividades de forma estruturada e seguindo uma metodologia específica; além, de perseguir um objetivo estratégico da organização. A empresa, antes do processo de certificação do sistema de controles internos exigido pela Lei Sarbanes-Oxley, não despendia recursos e nem importância ao seu sistema de controles internos, constatado pelas mais de 300 deficiências de controles identificadas. Entretanto, após dois anos de trabalho da auditoria interna para implantar e avaliar o sistema de controles internos da empresa, sendo possível mensurar a melhoria nos controles internos da empresa, que assim, conseguiu estar em conformidade com a seção 404 da SOX. O objetivo dessa pesquisa foi, por meio de estudo de caso único, aplicar o modelo PECI de avaliação do ambiente de controle interno para mensurar os principais procedimentos da estrutura de controles internos e avaliá-los, para identificar a validade do modelo e sua aplicabilidade na empresa estudada. Buscou-se coletar dados preconizados pela literatura de autores renomados e analisar as diversas bibliografias, com o objetivo de comparar com a pesquisa que foi realizada nos documentos fornecidos pela empresa analisada. Enquadrando a evidência documental na estrutura do modelo e em sua escala de estágio. Nesta pesquisa pôde-se constatar que a utilização da ferramenta de avaliação para o sistema de controle de gestão de recursos organizacionais, é válida e mensura a existência e o estágio do sistema de controles internos de uma organização, ficando constatada, ainda, por meio de auditoria executada por firma independente, a irrefutável mensuração positiva dos controles internos na empresa estudada.

**PALAVRAS-CHAVE:** Modelo de Avaliação; Controle Interno; Estudo de Caso.

## **ABSTRACT**

The change in the internal control system of the studied major milestone was to change the focus in the work of internal audit, which began play their activities in a structured and follow a specific methodology, in addition, to pursue a strategic objective of the organization. The company, prior to certification of the system of internal controls required by Sarbanes-Oxley, not to expend resources and no importance to its system of internal controls, determined by more than 300 control deficiencies identified. However, after two years of internal audit work to implement and evaluate the system of internal controls of the company, it is possible to measure the improvement in the company's internal controls, which still managed to be in compliance with section 404 of SOX. The objective of this research was through single case study, applying the model PECI evaluation of internal control environment to measure the main procedures of internal control structure and evaluate them to identify the validity of the model and its applicability in company studied. We attempted to collect data that the literature of renowned authors and analyze the various bibliographies, in order to compare with the survey carried out in the documents supplied by the company analyzed. Framing the documentary evidence in the model structure and its range of stage. This research could be seen that the use of assessment tool for the control system of management of organizational resources, it validates and measures the existence and stage of the internal control system of an organization, being observed also by audit performed by independent firm, the irrefutable measure of positive internal controls in the company studied.

**KEY WORDS:** Model Evaluation; Internal Control; Case Study.

## INTRODUÇÃO

Na evolução das organizações e seus relacionamentos, seja com o indivíduo, cliente ou acionista, ou com a coletividade, empresas ou nações, as atividades se diversificaram, ramificaram e ampliaram, sendo cada vez mais necessárias as atividades de fiscalização e suporte à gestão.

Rezende e Favero (2004, p.1) relatam que há uma urgente necessidade de um maior controle interno dentro das organizações, a fim de salvaguardar os interesses da empresa, a confiabilidade nos relatórios contábeis, financeiros e operacionais dentro dos procedimentos estabelecidos pela empresa.

Os casos de demonstrações contábeis fraudulentas, tão comuns na última década em escala mundial, têm chamado a atenção sobre a adequação do controle interno das organizações. Uma vez que os escândalos em nível mundial da última década, entre os quais, os da Parmalat e da Enron, têm demonstrado a ineficiência dos controles internos e externos e clamado por incremento das exigências de melhorias, em relação aos controles internos das empresas em relação aos controles externos. (IMONIANA e NOHARA, 2004, p.1).

Após o desenvolvimento de metodologias para melhorar os controles internos das organizações, em específico, a criação da certificação do sistema de controles internos, requerida como *compliance* [conformidade] para as empresas que cotizavam em bolsa de valores americana. Percebe-se a preocupação com os controles internos e com a criação de mecanismos e ferramentas para avaliá-los e supervisioná-los.

Todavia, um ambiente com controles internos inadequados contribui de maneira substancial para a existência de fraudes e essas aumentam os riscos organizacionais. Várias agências internacionais têm apontado os controles internos como um meio imperativo para a melhora da confiabilidade dos indicadores financeiros. (IMONIANA e NOHARA, 2004, p.1).

O controle segundo Campiglia e Campiglia (1993, p. 11) pode ser visto, também, como uma maneira de garantir a continuidade da empresa, mantendo a entidade em um rumo pré-estabelecido, em uma perspectiva de gestão, deve ser entendido como o conjunto de informações e de ações cujo objetivo é manter o curso das operações dentro de um rumo desejado.

Esta pesquisa não objetiva definir e nem esgotar a discussão sobre a necessidade dos controles internos nas organizações e seus sistemas de avaliação, mas leva-se a uma reflexão sobre o tema.

Uma vez que boa parte dos sistemas internos de controle está voltada ao sistema contábil-financeiro e cabe à governança da organização, usando tal sistema, proporcionar a necessária evidenciação das informações e resultados exigidos pelos acionistas. Além de promover a integração de todos os controles internos com o sistema contábil-financeiro, criando dentro da organização, uma estrutura de controle interno forte, completa e perpétua.

Enfatiza-se que o resultado deste estudo contribui para que demais organizações, possam utilizar o estudo de forma comparativa e avaliar os benefícios da ferramenta de avaliação de controles internos em sua organização, com base em subsídios teóricos e empíricos.

Tendo em vista os aspectos acima mencionados, esta pesquisa busca avaliar o estágio do ambiente de controles internos, em uma empresa de médio porte industrial organizada como uma sociedade por ações de capital fechado localizada no Rio de Janeiro.

## REFERENCIAL TEÓRICO

Oliveira e Linhares (2006, p.3) ressaltam para que a administração disponha de um bom sistema de controle interno é necessário: um ambiente de controle e postura exemplar da alta direção, processos de avaliação de riscos, atividades de controle, processos de informação e comunicação e um monitoramento de funções e processos.

Almeida (1996, p.50) comenta que se devem executar os seguintes passos na avaliação do controle interno: levantar o atual sistema de controle interno, verificar se o sistema levantado é o que realmente está sendo seguido na prática, avaliar a possibilidade do sistema revelar de imediato, erros e irregularidades e determinar tipos e volumes de procedimentos de auditoria com as devidas recomendações.

Já Andrade (1999, p.113) relata que dentre os vários métodos utilizados para a avaliação desses controles, destacam-se:

- a) A aplicação de questionários dirigidos;
- b) A montagem de tabelas de controle;
- c) A fluxogramação dos trajetos operacionais e dos trâmites administrativos;
- d) O acompanhamento das operações, transações e decisões, através dos registros gerenciais e contábeis instituídos;
- e) O teste direto dos procedimentos em vigor;
- f) As análises e avaliações de desempenho, em relação aos parâmetros, orçamentos e planos estabelecidos.

Andrade (1999, p.113) ainda complementa que cada um desses métodos apresenta vantagens e desvantagens, dependendo dos objetivos que a empresa deseja atingir através dos controles estabelecidos.

Em relação ao COSO, Cocurullo (2004, p.70-71) comenta que o sistema [de controles internos] cobrindo uma ou mais das três áreas abrangentes – operações, relatórios financeiros e *compliance* – pode ser julgado efetivo quando o conselho de administração e a gerência de uma entidade tiverem garantia razoável de que:

- a) Eles entendem em que extensão os objetivos operacionais estão sendo atingidos;
- b) Relatórios financeiros que estão sendo preparados são confiáveis;
- c) Leis e regulamentações aplicáveis estão sendo observadas.

O processo permite que a administração e a gerência examinem uma, duas ou as três áreas, dependendo do seu foco. Ainda que controles internos seja um processo contínuo, julgamentos relativos à efetividade acontecem num determinado ponto temporal e são subjetivos. Para concluir se um sistema é efetivo, todos os cinco componentes devem estar presentes na avaliação. (COCURULLO, 2004, p.71)

Um modelo de avaliação de controles internos foi testado por Imoniana e Nohara (2004), apresentada no congresso da ANPAD, Enanpad – 2004, com o objetivo de pesquisar o liame entre a teoria, ou o construto em nível conceitual que permeia os ambientes dos controles internos e as suas variáveis pertinentes utilizadas para o controle interno das empresas, e a percepção de sua eficácia em nível operacional – a sua validade de medida. Ou seja, detectaram a percepção da validade discriminante da estrutura dos controles internos.

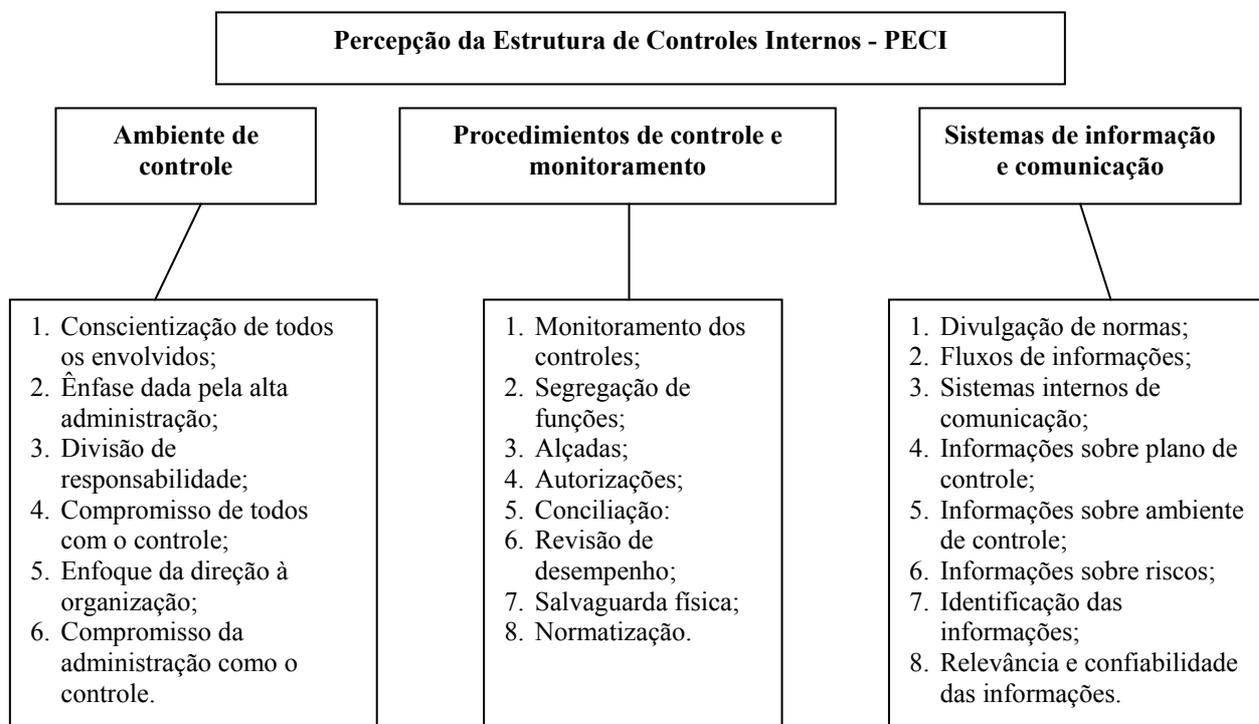
Imoniana e Nohara (2004, p.1) relata que os casos de relatórios financeiros fraudulentos chamam a atenção e implicam em duas perguntas igualmente importantes: 1) Adequação dos

instrumentos de controle interno; e 2) A correta implementação dos procedimentos de controle nas empresas. Cada item exige respostas diferenciadas. Caso os controles internos sejam considerados inadequados, obviamente, detectaria-se a exigência de nova regulamentação ou de modificação dos procedimentos utilizados, quanto ao segundo item exigir-se-iam outras medidas.

O questionário aplicado por Imoniana e Nohara (2004, p.8) abarcou o agrupamento *Ambiente de Controle* (ABMCO) com 13 itens. *Procedimentos de Controle* (PROCM) com 19 itens e *Sistema de Informação e Comunicação* (SIFCO) com 13 itens. Que eles relatam serem as três dimensões base dos controles internos. [grifo do autor].

Imoniana e Nohara (2004, p.8) dividiram o atributo da pesquisa (controle interno) em 3 dimensões (Ambiente de Controle, Procedimento de Controle e Sistema de Informação e Comunicação) distintas, onde procurou criar itens relacionados a cada dimensão como mostra a Figura 1- Esquema de PECEI (Percepção da Estrutura de Controles Internos) abaixo.

Figura 1 - Esquema de PECEI (Percepção da Estrutura de Controles Internos)



Fonte: Imoniana e Nohara (2004, p. 8)

A criação dos itens do questionário, que somam 45, foram elaborados em função das definições operacionais de um construto, baseado em revisão da literatura sobre controles internos, levando em consideração o modelo COSO. O questionário completo encontra-se no *Anexo A* desta pesquisa.

Imoniana e Nohara (2004, p.12) confirmam que foi comprovada a primeira suposição do estudo de que as três bases de controles internos – dimensões do ambiente de controle, procedimento de controles e sistema de informações e comunicação – avaliam bem a estrutura de controle interno, porque os instrumentos que os compõem apresentam homogeneidade em relação à sua concepção. E complementam que a análise das dimensões apresentadas no estudo indica que há correlação estreita entre as variáveis, confirmando a segunda suposição: as três bases de controles internos se correlacionam significativamente, atestando a ligação entre o construto (nível conceitual) e as medidas (nível operacional). O que depõe a favor da percepção sobre a sua adequação.

Todavia pode-se avaliar o controle interno detalhadamente em suas atividades em si, um a um, utilizando métricas e conceito pré-determinados. Essas escalas podem variar de organização para organização.

Exemplifica-se abaixo o Modelo da Deloitte Touche Tohmatsu (2003) para ilustrar uma apropriada forma de avaliação de controle interno; onde são detalhadas a seguir, características de quatro estágios (não-confiável, insuficiente, confiável e excelente) de um modelo de confiabilidade dos controles internos, baseada na extensão da documentação, consciência e monitoramento: [grifo nosso].

a) *Não Confiável.*

*Características:* Controle, políticas e procedimentos relacionados não foram adotados nem documentados; não há um processo de criação para a divulgação; os empregados não têm consciência de suas responsabilidades sobre as atividades de controle; a eficácia operativa das atividades de controle não é avaliada em uma base regular; as deficiências dos controles não são identificadas.

*Implicações:* documentação insuficiente para suportar a certificação e a garantia da administração; nível de esforço para documentar, testar e corrigir controles é significativo;

b) *Insuficiente.*

*Características:* Controles, políticas e procedimentos relacionados foram adotados, mas não estão completamente documentados; há um processo de criação para a divulgação, mas não está totalmente documentado; é possível que os empregados não tenham consciência de suas responsabilidades sobre as atividades de controle; a eficácia operacional das atividades de controle não é adequadamente avaliada em uma base regular e o processo não está totalmente documentado; é possível identificar as deficiências dos controles, mas elas não são prontamente corrigidas.

*Implicações:* documentação insuficiente para suportar a certificação e a garantia da administração; o nível de esforço para documentar, testar e corrigir controles é significativo;

c) *Confiável.*

*Características:* Controles, políticas e procedimentos relacionados foram adotados e estão completamente documentados; há um processo de criação para a divulgação que está documentado de forma apropriada; os empregados têm consciência de suas responsabilidades sobre as atividades de controle; a eficácia operacional das atividades de controle é avaliada em uma base periódica e o processo está documentado de forma apropriada; as deficiências de controle são identificadas e oportunamente corrigidas.

*Implicações:* documentação suficiente para suportar a certificação e a garantia da administração; o nível de esforço para documentar, testar e corrigir controles pode ser significativo dependendo das circunstâncias da empresa;

d) *Excelente.*

*Características:* Apresenta todas as características do modelo confiável; existe um programa de gerenciamento de riscos e controles, de modo que os controles e procedimentos são documentados e continuamente reavaliados para refletir um processo maior ou mudanças organizacionais; utiliza um processo de auto-avaliação para avaliar o desenho e a eficácia dos controles; a tecnologia é avançada para documentar processos, objetivos de controle, atividades, identificar falhas e avaliar a eficácia dos controles.

*Implicações:* Implicações do modelo confiável; tomada de decisão aperfeiçoada em virtude de informações pontuais e de alta qualidade; utilização eficiente dos recursos internos; monitoramento em tempo real.

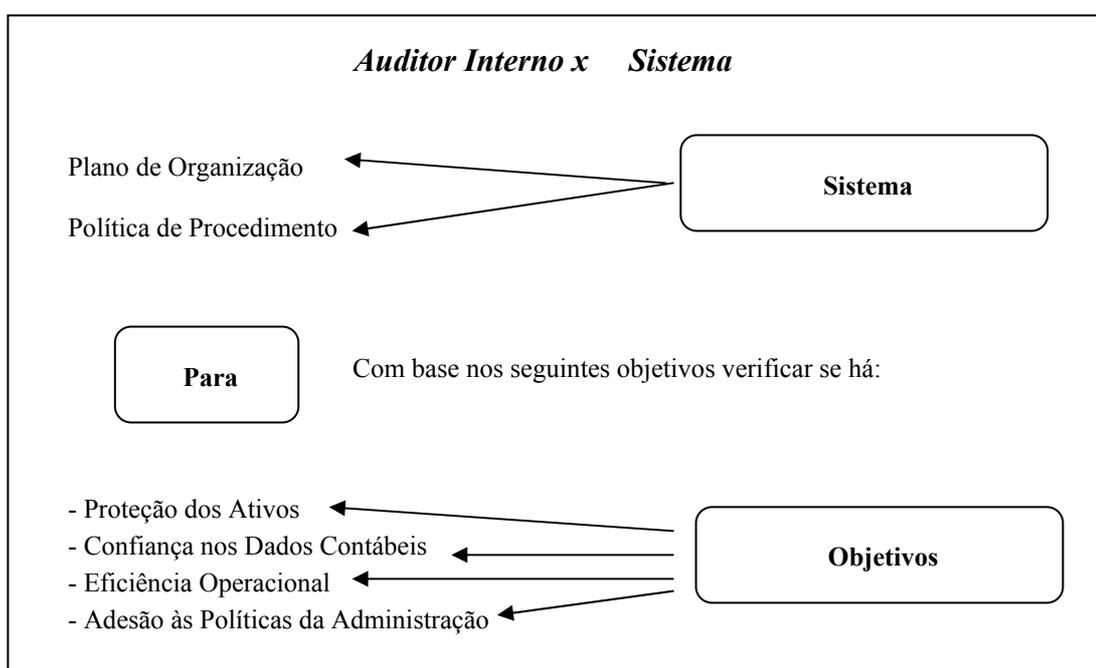
No tocante à tarefa de estabelecimento e manutenção do sistema de controles internos, se observa que via de regra, a empresa, por não contar com um departamento específico com essa

finalidade, utiliza as informações obtidas pelas funções de controle de transações e operações, para manter-se informada quanto a existência de erros ou outras situações que caracterizam inexistências, fraqueza ou desobediência dos controles internos. (ANDRADE, 1999, p.112).

Uma dessas funções é a auditoria interna que agindo de maneira independente dos responsáveis executivos pelas tarefas, examina e avalia de maneira contínua a estrutura, organização, adequação, qualidade e observância dos controles internos. (ANDRADE, 1999, p.113).

Baseado na figura 2 – O Auditor Interno e o Sistema de Controles Internos, abaixo, Rezende e Favero (2004, p.3) concluem que um auditor interno tem como objetivo avaliar os controles internos contábeis para constatar a fidedignidade nos demonstrativos apresentados e verificar a eficiência das operações da empresa. O auditor interno serve como um revisor do trabalho do *controller*, uma vez que detecta falhas no sistema de controle interno da empresa e sugere melhorias.

Figura 2 – O Auditor Interno e o Sistema de Controles Internos



Fonte: Colella, Víctor: Auditoria Controle Interno e Estoques. São Paulo: Saraiva, 1979, p.175.

## METODOLOGIA

Segundo Collis e Hussey (2005, p.61) metodologia “refere-se à maneira global de tratar o processo de pesquisa, da base teórica até a coleta e análise de dados”.

De acordo com Bastos *et al.* (1995, p.4), o elemento básico de uma boa metodologia consiste em um plano detalhado de como alcançar os objetivos, respondendo à questão proposta. A boa metodologia é a apropriada à solução do problema e aos objetivos do estudo.

A abordagem geral desta pesquisa é caracterizada como um paradigma fenomenológico, pois dados qualitativos são produzidos, sendo utilizadas pequenas amostras e que pode ser generalizada de um cenário para outro. Sendo sua localização natural e interessada pela geração de teorias. (COLLIS e HUSSEY, 2007, p.61).

A metodologia utilizada nesta pesquisa, segundo Gil (1991, p.45) e COSTA (1993, p.146), pode ser classificada como “exploratória, porque têm como objetivo proporcionar maior familiaridade

com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições”.

Esse tipo de pesquisa se distingue por sua flexibilidade e versatilidade com respeito aos métodos, [...] quase nunca envolvem questionários estruturados, grandes amostras e planos de amostragem por probabilidade. (MALHOTRA, 2006, p. 100)

Yin (1990, p. 23) conceitua estudo de caso como uma pesquisa empírica de um fenômeno contemporâneo no seu contexto real e acrescenta que o estudo de caso permite captar as mais gerais e significativas características dos eventos da vida real, tais como seus processos organizacionais e de gestão, as mudanças em seu meio ambiente e o grau de maturidade do setor em que operam. Os estudos de caso são destinados principalmente a responder a questões do tipo Como e Por que, lidando tanto com documentos como com entrevistas e observações.

Assim, de forma explícita em relação ao assunto, e tendo em vista o objetivo da pesquisa, foi realizada uma revisão da literatura pertinente ao tema. Na escolha do ferramental para a constatação da melhoria do controle interno, considerou-se importante utilizar um modelo (PECI) já avaliado e validado pelos auditores externos como premissa para realizar a avaliação da melhoria dos controles internos em uma organização específica e seu estágio.

Sendo a opção de estudo um caso específico, foi selecionada para estudo a documentação pública disponível para análise e também dados internos da organização, de caráter aberto e confidenciais.

Para se obter os resultados desta pesquisa, realizou-se uma avaliação do controle interno da organização estudada por meio da vinculação da realidade encontrada em seus sistemas de controles internos, a estrutura, objetivo e finalidades e o referencial teórico levantado, utilizando o modelo do COSO, recomendado pela SOX e o modelo de Imoniana e Nohara (2004). Para avaliar o estágio do controle interno encontrado em cada item, foi utilizado o modelo desenvolvido pela empresa Deloitte Touche Tohmatsu.

A pesquisa foi realizada ao final do segundo semestre de 2008 e início de 2009, posteriormente ao fenômeno analisado, sendo esta investigação *ex post facto*, que segundo Vergara (2004, p.48) refere-se a um fato já ocorrido, onde o pesquisador não pode controlar ou manipular as variáveis.

Desta forma, considerando o objetivo estabelecido no estudo, esta pesquisa apresentou documentos que corroboraram a suposição inicial e as análises dos dados permitiu as inferências sobre a melhoria e o estágio de seu sistema de controles internos e a validade e a confiabilidade do modelo Peci.

## **RESULTADOS**

### **Caracterização da unidade de estudo**

A pesquisa foi realizada em uma empresa que atua no segmento de transformação, com a fabricação de condutores elétricos e componentes para as indústrias elétricas, de telefonia, construção civil, petróleo e gás. Atua no mercado nacional há cerca de 60 anos e possui em torno de 1.000 funcionários. A sede corporativa está localizada no Rio de Janeiro, com filiais em SP capital e interior. O faturamento anual gira em torno de R\$ 900 milhões.

## Avaliação do controle interno

Foi realizada uma avaliação do sistema de controle interno baseado nos estudos de Imoniana e Nohara (2004), em que estabelecem um modelo testado e validado para avaliar o sistema de controles internos de uma organização, onde o objetivo do modelo consiste em verificar a adequação do sistema de controle interno e a validação dos instrumentos de controle interno das empresas. A validade das ferramentas utilizadas nas três dimensões de controles internos do COSO avaliadas no estudo referenciado são: o ambiente de controle (AMBCO), os procedimentos de controle e o monitoramento (PROCM) e sistemas de informação e comunicação (SIFCO).

O estudo ressalva que “resta verificar a implementação adequada ou eficiente dos controles internos que não foram objeto de estudo do presente trabalho”.

Esta foi a aplicação realizada na empresa estudada, uma vez que o instrumento foi validado no estudo referenciado. Logo, apresentamos na tabela 1 abaixo, o resultado da avaliação realizada nesta ferramenta e utilizando os critérios de avaliação da consultoria Deloitte Touche Tohmatsu (2003) para fins de SOX (Não Confiável; Insuficiente; Confiável; Excelente).

*Tabela 1 - Resultado da Avaliação PEFI para o Caso Estudado*

<b>Componente do COSO</b>	<b>Descrição - PEFI</b>	<b>Resultado da Avaliação</b>
AMBCO	1. Conscientização de todos os envolvidos	Excelente
AMBCO	2. Ênfase dada pela alta administração;	Excelente
AMBCO	3. Divisão de responsabilidade	Confiável
AMBCO	4. Compromisso de todos com o controle;	Confiável
AMBCO	5. Enfoque da direção à organização	Confiável
AMBCO	6. Compromisso da administração com o controle	Excelente
PMCMO	1. Monitoramento dos controles	Confiável
PMCMO	2. Segregação de funções	Confiável
PMCMO	3. Alçadas	Confiável
PMCMO	4. Autorizações	Excelente
PMCMO	5. Conciliação	Excelente
PMCMO	6. Revisão de desempenho	Confiável
PMCMO	7. Salvaguarda física	Confiável
PMCMO	8. Normatização	Confiável
SINFCO	1. Divulgação de normas	Confiável
SINFCO	2. Fluxos de informações	Confiável
SINFCO	3. Sistemas internos de comunicação	Excelente
SINFCO	4. Informações sobre plano de controle	Confiável
SINFCO	5. Informações sobre ambiente de controle	Confiável
SINFCO	6. Informações sobre riscos	Confiável
SINFCO	7. Identificação das informações	Confiável
SINFCO	8. Relevância e confiabilidade das informações	Excelente

Fonte: o autor

Outra forma de comprovação da melhoria do sistema de controle interno da organização é a redução do número de deficiências e inexistências de controles internos na empresa, da ordem de mais de 300 ao final de 2006 para menos de 30 ao final de 2007, sendo todas elas de categoria de baixo impacto e baixa relevância. Observadas pelo relatório de auditoria interna da empresa e no relatório de

comentário sobre o sistema de controles internos emitidos pelos auditores independentes, ao final do exercício social de 2007.

## CONCLUSÃO DO ESTUDO

Desse estudo surgem bases em que se podem assentar novos estudos de aprofundamento do tema. São apresentadas, a seguir, as conclusões e, para tanto, deve-se resgatar as variáveis do problema que originou este trabalho e, estão definidas e elencadas abaixo:

- a) Se houve melhorias nos controles internos da organização no período analisado;
- b) O estágio do controle interno da organização;
- c) Se a ferramenta de avaliação do ambiente de controle interno (PECI) é válida e confiável.

Buscou-se comprovar por meio de pesquisa documental as variáveis acima definidas e pode-se corroborar que estas são verdadeiras no caso estudado.

As conclusões, porém, devem ser vistas à luz das limitações deste trabalho, entre as quais se destaca o fato de não serem conclusões generalizáveis estatisticamente.

Baseado nas provas documentais analisadas, observa-se que o controle interno da empresa obteve melhora. Entretanto, utilizando-se o modelo PECI de Imoniana e Nohara (2004) e da Deloitte Touche Tohmatsu (2003), corrobora-se esta melhora e o estágio do ambiente de controles interno da empresa estudada.

A melhora dos controles internos foi, inclusive, atestada por empresa de auditoria independente, em ambos os momentos utilizados para comparação (2005 a 2007).

Neste contexto, os objetivos preconizados no modelo estudado obtêm um resultado que espelha a realidade do sistema de controles internos de uma organização, com o aumento da eficiência e eficácia das operações; a melhora da confiabilidade e integridade das informações financeiras e gerenciais; conformidade às leis e regulamentos aplicáveis.

Devido à importância de maior controle e por haver grande volume de recursos e pessoas envolvidas, sugere-se realizar novas pesquisas para ajudar a desenvolver e implementar novas técnicas de avaliação de controles internos e sobre modelos e ferramentas de monitoramento das atividades de controles internos das organizações.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, M.C.: Auditoria: um moderno curso e completo. 5. ed., São Paulo: Atlas, 1996.
- ANDRADE, A.: Eficácia, eficiência e economicidade: Como atingi-las através de adequados sistemas de controles internos. São Paulo: A. Andrade, 1999.
- BASTOS, L.R.: *et al.* Manual para a elaboração de projetos e relatórios de pesquisa, teses, dissertações e monografias. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 1995.
- CAMPIGLIA, A.O.; CAMPIGLIA, O.R.: Controles de gestão: Controladoria financeira das empresas. São Paulo: Atlas, 1993.
- COCURULLO, A.: Gestão de riscos corporativos: riscos alinhados com algumas ferramentas de gestão: um estudo de caso no setor de celulose e papel. 3. ed. São Paulo: 2004.
- COLELLA, V.: Auditoria, Controle Interno e Estoques: São Paulo: Saraiva, 1979.
- COLLIS, J.; HUSSEY, R.: Pesquisa em administração: Um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. *Internal Control – Integrated Framework*. New Jersey: COSO, 1992.

- COSTA, A.F.: Guia para elaboração de relatórios de pesquisa – monografias: Trabalhos de iniciação científica, dissertações, teses e preparo de originais de livros. Rio de Janeiro: UNITEC, 1993.
- DELOITTE TOUCHE TOHMATSU: Lei Sarbanes-Oxley, guia para a governança corporativa através de eficazes controles internos, São Paulo: Deloitte, 2004.
- GIL, A.C.: Como elaborar projetos de pesquisa. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- MONIANA, J.O.; NOHARA, J.J.: Cognição da Estrutura de Controle Interno: Uma Pesquisa Exploratória. ENANPAD. 2004.
- MALHOTRA, N.: Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.
- OLIVEIRA, M.C.; LINHARES, J.E.: A Implantação de controle interno adequado às exigências da Lei Sarbanes-Oxley em empresas brasileiras – um estudo de caso. 6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 27 e 28 de julho de 2006. USP-EAC. Pesquisa Contábil e Desenvolvimento Econômico-Social. São Paulo. 2006.
- REZENDE, S.M.; FAVERO, H.L.: A importância do Controle Interno dentro das organizações. Revista de Administração Nobel, nº 03, p. 33-44, jan./jun. 2004.
- VERGARA, S.C.: Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração. São Paulo: Atlas, 5 ed., 2004.
- YIN, R.K.: Case Study Research – Design and Methods. 6. ed. rev. USA: Library of Congress Cataloging in Publication Data. Applied Social Research Methods Series. v. 5, 1990.

## ANEXO A

Tabela com os itens do instrumento de avaliação e validação das bases de controles internos: Ambiente de controle (AMBCO), procedimento de controle e monitoramento (PROCM) e sistema de informação e comunicação (SIFCO).

Nº	ITENS DOS INSTRUMENTOS	COMPONENTE
1	Controles contábeis, Controles econômicos, Controles administrativos, Controles patrimoniais, Controles jurídicos, Controles financeiros e Controles externos	AMBCO
2	Quando existe uma atmosfera que contribui para um controle efetivo e uma consciência de controle por parte do pessoal nas organizações. Essa atmosfera e a consciência são o que chamamos de ambiente de controle	AMBCO
3	A ênfase que a alta direção dá ao controle interno, à organização e à estrutura da empresa geralmente não está relacionada ao ambiente de controle	AMBCO
8	As deficiências relevantes nos controles internos não devem ser relatadas à alta administração e ao conselho de administração	AMBCO
11	Compromisso da administração com o controle	AMBCO
12	Compromisso de todos com o controle	AMBCO
14	Conscientização	AMBCO
17	Ênfase dada pela alta administração	AMBCO
18	Enfoque da direção à organização	AMBCO
33	Não cabe à Alta Administração da Instituição Financeira deixar claro aos seus comandados quais são as políticas, procedimentos, código de ética e código de conduta a serem adotados.	AMBCO
41	Nem todos os níveis do pessoal em uma organização bancária necessitam compreender seu papel no processo de controles internos e estar inteiramente engajados no processo	AMBCO
43	A competência técnica e o compromisso ético não têm relação com a efetividade dos controles internos	AMBCO
45	O exemplo “vem de cima”: quem dá o tom de controle da entidade são seus principais administradores	AMBCO
4	A alta gestão deve ter a responsabilidade de executar as estratégias aprovadas pelo conselho de administração; ajustando as políticas internas quando necessárias para fomentar o monitoramento e a eficácia do sistema de controles internos	PROCM
5	A alta administração deve monitorar continuamente a eficácia total dos controles internos do banco, a fim de auxiliar no atingimento dos objetivos da organização. O monitoramento dos riscos-chave deve ser parte das operações diárias do banco e deve incluir avaliações independentes, de acordo com o caso	PROCM
6	Faz parte do ambiente de controle: o monitoramento dos controles; segregação de funções; política de alçadas; autorizações; divulgação de normas e fluxo de informações	PROCM
9	Alçada	PROCM
10	Autorização	PROCM
13	Conciliação	PROCM
15	Divisão de responsabilidade	PROCM
24	Monitoramento dos controles	PROCM
25	Normatização	PROCM

27	Revisão de desempenho	PROCM
28	Segregação de funções	PROCM
29	Segurança física	PROCM
31	Em toda e qualquer instituição financeira deve existir obrigatoriamente normas internas	PROCM
32	Todos os funcionários devem saber o que deve ser feito e como deve ser feito, para atingir os objetivos, metas e políticas traçados pela alta administração, em relação à sua função	PROCM
34	A não existência de um acompanhamento periódico, por parte do gestor, dos controles existentes na instituição financeira, afeta o controle interno	PROCM
38	Não cabe ao gestor verificar a exatidão dos cálculos, validação de fórmulas e verificar documentação comprobatória	PROCM
39	É de suma importância a existência de uma política bem definida de alçadas dentro da instituição financeira	PROCM
40	Não cabe ao gestor efetuar a monitorização das atividades de controles	PROCM
44	Informações sobre planos, ambiente de controle, riscos, atividades de controle e desempenho não devem, de maneira nenhuma, ser transmitidas a toda entidade	PROCM
7	A alta administração deve assegurar-se de que existem dados financeiros, operacionais e de <i>compliance</i> internos adequados e detalhados	SIFCO
16	Divulgação de normas	SIFCO
19	Fluxo de informações	SIFCO
20	Identificação das informações	SIFCO
21	Informações sobre ambiente de controle	SIFCO
22	Informações sobre plano de controle	SIFCO
23	Informações sobre riscos	SIFCO
26	Relevância e confiabilidade das informações	SIFCO
30	Sistemas internos de comunicação	SIFCO
35	O gestor deve assegurar a existência de dados financeiros, operacionais e de <i>compliance</i> internos adequados e detalhados, assim como informação do mercado externo, sobre os eventos e as circunstâncias que são relevantes ao processo de tomada de decisão	SIFCO
36	A informação, para tomada de decisão, deve ser confiável, oportuna, acessível, e disponibilizada em um formato consistente	SIFCO
37	O gestor não tem que receber relatórios/informações do sistema de Controles Internos e <i>compliance</i>	SIFCO
42	A Alta Administração deve estabelecer canais efetivos de comunicação para assegurar-se de que toda a equipe de funcionários esteja inteiramente ciente das políticas e dos procedimentos que afetam seus deveres e responsabilidades	SIFCO

### **Carlos Renato Fontes Trisciuzzi**



Bacharel em Ciências Contábeis pela Univ. do Estado do RJ; Pós-Graduado – MBA em Contabilidade e Auditoria pela Univ. Federal Fluminense e Mestre em Ciências Contábeis pela Univ. do Estado do RJ. Com 17 anos de experiência profissional, atuando em áreas de Auditoria Interna, Auditoria Externa e Controles Internos. Atualmente é Gerente de Auditoria de Governança Corporativa da EMBRATEL Participações S.A. (Grupo Telmex International). Possui as certificações internacionais CIA – Certified Internal Auditor e CCSA – Certification in Control Self Assessment do Instituto Internacional dos Auditores Internos – IIA. Atualmente é Professor Assistente de Contabilidade Internacional na Universidade Veiga de Almeida e da FABEC. Palestrante em diversos Congressos Nacionais e Internacionais de Contabilidade e Auditoria.