

**A METODOLOGIA COSO I COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE INTERNO: UM  
ESTUDO SOBRE A PERCEPÇÃO DOS GESTORES DAS INDÚSTRIAS  
CALÇADISTAS DO MUNICÍPIO DE SAPIRANGA/RS**

Jéssica Tomasi <sup>1</sup>

Ailson José Vier <sup>2</sup>

**RESUMO**

A metodologia COSO - Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway<sup>3</sup> - é uma entidade sem fins lucrativos. Foi criada em 1985, com o propósito de fornecer liderança de pensamento para o desenvolvimento de estruturas abrangentes e diretrizes de controle interno, gerenciamento de riscos corporativos e dissuasão de fraudes. Nesse sentido, o objetivo desta pesquisa é analisar de que modo a utilização do método COSO pode aperfeiçoar os processos de controles internos, na percepção dos executivos e gestores, nas empresas do ramo calçadista, localizadas no município de Sapiranga/RS. Com a disponibilização de obras de autores renomados, busca-se ampliar o conhecimento a partir dos conceitos de controles internos, além de analisar o grau de aderência dos cinco componentes da metodologia COSO I, no gerenciamento dos controles internos. Para o alcance dos objetivos, esta pesquisa é definida como exploratória, bibliográfica, de caráter qualitativo e quantitativo, por meio de uma pesquisa de campo, com o uso da Escala Likert para interpretação e análise dos resultados. Os dados foram coletados por intermédio de um questionário, enviado a 18 empresas do setor calçadista, selecionadas de acordo com as informações fornecidas pelo Sindicato das indústrias calçadistas, no qual são associadas. Os resultados apontam que as políticas e normas estabelecidas pelas entidades obtêm uma boa avaliação em relação ao controle interno. Constata-se, também, que a estrutura do COSO reforça o sistema de controles internos, a fim de atuarem com eficácia, aplicando os cinco componentes da metodologia. Por fim, conclui-se que as indústrias estão adequadas ao modelo COSO I, proporcionando confiabilidade e segurança às informações, para a tomada de decisão dos gestores das empresas.

**Palavras-chave:** COSO. Controle Interno. Governança Corporativa.

**ABSTRACT**

The COSO methodology - The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - is a non-profit organization. It was created in 1985, for the purpose of providing thought leadership for the development of comprehensive frameworks and guidelines for internal control, corporate risk management, and fraud deterrence. In this sense, the objective of this research is to analyze how the use of the COSO method can improve the internal control processes, in the perception of

---

<sup>1</sup> Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Taquara – FACCAT, RS. E-mail: jehhtomasi@gmail.com.

<sup>2</sup> Professor orientador das Faculdades Integradas de Taquara – FACCAT, RS. E-mail: ailsonjvier@gmail.com.

<sup>3</sup> O primeiro presidente foi James C. Treadway, do qual veio o nome Treadway Commission.

executives and managers, in the footwear companies, located in Sapiranga / RS. With the availability of works by renowned authors, it seeks to broaden the knowledge from the concepts of internal controls, besides analyzing the degree of adherence of the five components of the COSO I methodology, in the management of internal controls. To achieve the objectives, this research is defined as exploratory, bibliographic, qualitative and quantitative character, through a field research, using the Likert Scale for interpretation and analysis of results. The data were collected through a questionnaire, sent to 18 companies in the footwear sector, selected according to the information provided by the Footwear Industry Syndicate, in which they are associated. The results indicate that the policies and norms established by the entities obtain a good evaluation regarding the internal control. It is also noted that the structure of COSO reinforces the system of internal controls in order to act effectively, applying the five components of the methodology. Ultimately, it is concluded that the industries are adequate to the COSO I model, providing reliability and security to information, for decision making by company managers.

**Keywords:** COSO. Internal control. Corporate governance.

## 1 INTRODUÇÃO

É fundamental para a prosperidade das empresas um bom sistema de controles internos, a fim de propiciar razoável garantia de que os objetivos e as metas traçadas serão alcançados de forma eficaz, eficiente e econômica.

Nascimento e Reginato (2010) mencionam que a qualidade do meio administrativo se submete aos processos e à forma de organização da empresa, em seu ambiente interno.

Conforme Oliveira (2010), pode-se concluir que, para uma adequada e eficiente administração, é necessário estabelecer com clareza os objetivos a serem alcançados. Além disso, os gestores, por sua vez, precisam estar cientes de sua participação e comprometimento, de modo real, efetivo e contínuo.

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) foi criado com a finalidade de fornecer liderança de pensamento e orientações sobre controles internos e gerenciamento de riscos corporativos, assim como traz diretrizes à redução de fraudes nas organizações (COSO, 2013)<sup>4</sup>.

Admite-se, então, questionar: Como o uso da metodologia COSO, como modelo, pode auxiliar na melhoria, no aperfeiçoamento, e na confiabilidade dos

---

<sup>4</sup> Publicada em 1992, recuperado em 2007. A edição utilizada neste trabalho foi publicada em 2013, traduzida para português.

controles internos, visando à redução na exposição aos riscos das indústrias do setor calçadista, localizadas no município de Sapiranga/RS?

Do ponto de vista acadêmico, o sistema de controle interno requer análises prévias a respeito das perspectivas das empresas. “O fator que pode fazer a diferença entre uma informação segura para a tomada de decisões de outra que não o seja é justamente a robustez do sistema de controles internos” (NASCIMENTO; REGINATO, 2010, p. 150).

Dessa forma, o objetivo geral deste estudo é verificar qual a opinião e percepção dos executivos e gestores em relação à aplicação do método COSO nos processos de controles internos, nas empresas do setor calçadista do município de Sapiranga/RS. Como objetivos específicos, para atender ao objetivo geral, pretende-se: (i) identificar como a utilização do método COSO pode fortalecer os processos de controles internos; (ii) conhecer a percepção dos executivos e diretores sobre a necessidade de controles internos; e (iii) interpretar os resultados provenientes da aplicação do método COSO nas indústrias calçadistas, localizadas no município de Sapiranga/RS.

O estudo justifica-se por evidenciar a importância do controle interno nas empresas e destacar os riscos de gestão em seus processos operacionais. Como na cidade de Sapiranga/RS as empresas do ramo calçadista são consideradas destaque no cenário da industrialização, o estudo sobre os controles internos torna-se relevante, a fim de que elas possam ter mecanismos para atender com maior segurança às obrigações operacionais que lhe são exigidas, bem como consigam aplicar melhor seus recursos e obter melhorias em seus processos.

Portanto, o presente artigo demonstra os resultados de uma pesquisa com abordagem exploratória, bibliográfica e com pesquisa de campo. Para a coleta de dados, foi aplicado um questionário em 18 empresas calçadistas do município de Sapiranga/RS, direcionado aos responsáveis pela alta gestão, com o intuito de evidenciar como é a estrutura de controle interno utilizado nas instituições, focando na utilização do método COSO e examinando as vantagens e os benefícios dessa metodologia.

Para o alcance dos objetivos propostos, o artigo foi estruturado da seguinte forma: a primeira e presente seção é destinada à introdução; após, organiza-se a fundamentação teórica, a partir das seções “Governança corporativa”, “Controle interno”, “A importância do controle interno”, “Lei Sarbanes Oxley”, “Controle interno

segundo a metodologia COSO I”, “COSO I”, “Princípios do controle interno segundo o COSO I” e “Estrutura do gerenciamento de riscos corporativos segundo o método COSO”; posteriormente, apresentam-se a metodologia, a análise dos dados e os resultados; e, por fim, as considerações finais deste estudo.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Para um melhor entendimento do tema em estudo e compreensão do problema levantado, esta seção é designada ao embasamento teórico, com vistas a fornecer informações sobre a existência e a utilização de controles internos nas organizações, com a aplicação da metodologia COSO I.

### **2.1 Governança corporativa**

A ausência de honestidade nas organizações promove incertezas no meio organizacional. Por essa razão, surgiu a exigência de implantação de mecanismos para o combate de fraudes e corrupções (ALENCASTRO; ALVES, 2017).

Para Blok (2017), governança corporativa refere-se à maneira pela qual as empresas são administradas e supervisionadas. Sua finalidade é de otimizar os valores econômicos das entidades, auxiliando para a qualidade de gestão corporativa. Consoante Alencastro e Alves (2017), a governança corporativa ainda inclui a relação entre a administração e os objetivos que as entidades se direcionam.

Atualmente, um dos termos utilizados nas instituições é o *compliance*. “*Compliance* significa estar em conformidade com as leis, os regulamentos internos e externos e os princípios corporativos que garantem as melhores práticas do mercado” (CREPALDI; CREPALDI, 2016, p.18).

Um dos pilares da governança corporativa é o *compliance*, este é considerado um dos responsáveis por consolidar o sistema de controle interno, por meio de políticas e normas, agindo em conformidade, gerando autenticidade e transparência nas organizações. Já a eficácia do *compliance* está associada à honestidade e à imparcialidade das organizações (BLOK, 2017).

Ainda segundo o autor (2017), é relevante para uma entidade integralizar as atividades de governança corporativa, gestão de riscos e *compliance*, pelo qual se pretende atender às exigências dos gestores e mensurar os seus objetivos.

Alencastro e Alves (2017) e Block (2017) fundamentam que as organizações com boas práticas de governança corporativa e programas de *compliance* eficazes possuem mais qualidade, transparência, ética e credibilidade em suas operações.

A governança corporativa pode trazer inúmeros benefícios às empresas, tendo como base sempre a transparência; ela visa a satisfazer todas as partes interessadas na organização.

## 2.2 Controle interno

Com o passar do tempo, as empresas veem-se na obrigação crescente de planejar suas necessidades econômicas, considerando que o mercado exige isso. Por conseguinte, é primordial a implantação de um sistema de controle interno adequado às suas rotinas diárias, que seja intransigente e, ao mesmo tempo, minucioso, em se tratando dos riscos da gestão.

Muitos são os autores que definem o controle interno, por isso, existem muitas definições encontradas. Esta pesquisa apresenta alguns conceitos de autores renomados, embora as explicações sejam semelhantes.

Nesse sentido, Almeida (2010) define o controle interno como o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas, com a finalidade de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Outras definições de controle interno, fornecidas pelo *Internal Control Integrated Framework* COSO (2013) e citadas em obras como a de Boynton, Johnson e Kell (2002), descrevem controle interno como um processo guiado pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com o propósito de garantir eficácia e eficiência, confiabilidade e conformidade em suas ações.

Crepaldi e Crepaldi (2016) corroboram ao definir controle interno como todas as formas políticas adotadas pela organização, para minimizar riscos e melhorar os processos.

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados - AICPA (AICPA *apud* ATTIE, 2011, p. 188) afirma:

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

Crepaldi e Crepaldi (2016) e Attie (2011) mencionam que o controle interno pode ser definido pelos seguintes objetivos básicos, os quais são apresentados no Quadro 1:

#### Quadro 1 – Objetivos do controle interno

OBJETIVOS	Relação
Operacional	Salvaguardar o ativo, assegurando a sua veracidade.
Contábil	Precisão, confiabilidade e conformidade dos relatórios contábeis, financeiros e operacionais; estímulo à eficiência operacional.
Normativo	Aderência às políticas existentes.

Fonte: Crepaldi e Crepaldi (2016) e Attie (2011), adaptado pela acadêmica (2019).

Para os autores Corbari e Macedo (2012), o controle interno deve ser realizado pela própria entidade, sendo que sua finalidade é examinar a fidedignidade e a veracidade dos dados contábeis e o cumprimento de leis de regulamentos aplicáveis, bem como promover uma maior eficácia operacional. Complementando essa definição, Attie (2011) aponta que o significado e a importância do controle interno somente são idealizados para garantir a realização de um determinado objetivo, sendo ele administrativo ou gerencial.

A partir do estudo de vários conceitos de controle interno e dos posicionamentos referenciados, tem-se a certeza da importância de a gestão implementar controles robustos, com o intuito de minimizar fraudes e erros. Além disso, eles podem ser como uma ferramenta de planejamento, com a finalidade de corrigir e prevenir falhas e desperdícios de recursos e, assim, assegurar que as metas e os objetivos da organização sejam alcançados.

É com essa ideia que se procura estudar e aplicar a metodologia COSO, implementada nas grandes empresas americanas, a partir da descoberta de inúmeras fraudes nas demonstrações contábeis.

### 2.3 A Importância do controle interno

Neste tópico, procura-se demonstrar a relevância do controle interno às organizações e do uso da metodologia COSO como guia de referência.

Os autores Crepaldi e Crepaldi (2016) evidenciam que o controle interno se encontra em diversas áreas da empresa, desde a compra até a venda, uma vez que, feito adequadamente, torna-se imprescindível para atingir resultados mais favoráveis com o mínimo de desperdício.

Sua importância é comprovada, quando fica impossível administrar uma empresa que não dispõe de controles internos eficazes para garantir a continuidade do fluxo de operações e informações propostas. Assim, são geradas informações confiáveis, as quais os gestores podem utilizar para tomada de decisões (ATTIE, 2011).

Melo e Santos (2015), em conformidade com os demais autores, justificam a importância do controle interno às empresas afirmando que é a soma dos procedimentos e normas que possibilitam a preservação de seus bens e valores; além do mais, reiteram que ele serve para salvaguardar os relatórios contábeis, assegurando um sistema operacional apto.

Ainda, segundo os autores (2015), é válido averiguar o crescimento de uma empresa por meio do uso de um controle interno eficaz; quanto maior a organização, mais complexa é a sua estrutura organizacional. Embora seja variável, a administração deve decidir sobre os controles internos que possam atribuir alguma segurança, para efeito de sua gestão.

Fortalecendo esses conceitos, a metodologia COSO (2013) cita que o controle interno é conduzido para o atingimento de metas em numerosas categorias. Considera-se um processo composto por tarefas e atividades constantes, é realizado por pessoas, propicia segurança aceitável e é flexível à estrutura de cada organização.

As orientações que o COSO traz servem como referência para um controle interno eficaz, conforme confirma Dias (2010). O autor define o controle interno como um ponto de partida, considerando-o um processo, criado para garantir razoável segurança, a fim de que os objetivos das entidades sejam alcançados, sendo divididos pelos itens de eficiência e efetividade operacional, confiança nos registros contábeis/financeiros e conformidade.

Os controles internos são ferramentas importantes na gestão de riscos. Desse modo, as suas atividades são adotadas nas organizações, com o intuito de minimizar incertezas e riscos, sendo desenvolvidas para fins de detecção e, também, possíveis prevenções (NASCIMENTO; REGINATO, 2007).

Devido à importância de serem fornecidos dados claros, fidedignos e confiáveis nas empresas, foi criada a Lei Sarbanes Oxley, ferramenta que visa a desencorajar práticas contábeis indevidas, por meio de controles internos mais rigorosos.

### 2.3.1 Lei *Sarbanes Oxley* (SOX)

Diante de inúmeros casos envolvendo corporações americanas que manipularam seus dados contábeis, foram criadas normatizações para um gerenciamento de Controle Interno efetivo, sendo uma das mais destacadas a criação da Lei *Sarbanes Oxley*.

Em 30 de julho de 2002, foi sancionada pelo governo dos Estados Unidos a Lei *Sarbanes Oxley* (SOX), criada em consequência das fraudes e dos escândalos contábeis, que, na época, atingiram corporações dos Estados Unidos, como a Euron, a Arthur Andersen, etc. Ela estabelece medidas capazes de reprimir procedimentos antiéticos e fraudulentos e evitar a saída de investidores. A Lei aplica-se a todas as empresas que têm ações na SEC (Securities and Exchange Commission), o equivalente americano da CVM – Comissão dos Valores Mobiliários brasileira.

Segundo Crepaldi e Crepaldi (2016), a criação da Lei teve como objetivo promover uma organização no mundo empresarial americano. Isso se deu logo após a descoberta dos escândalos financeiros, os quais envolveram várias entidades, entre elas, a Enron.

Conforme Dias (2010), a Lei trata de questões como boas práticas de governança e ética corporativa, também é clara quanto ao papel do controle interno, definido por ela como um processo exercido pela alta direção e demais envolvidos, a fim de se chegar ao alcance dos objetivos.

Antes da Lei, não existia uma política sobre quem poderia aprovar compras no sistema integrado de gestão das organizações; os controles, em sua maioria, eram informais, o que poderiam surgir brechas para imprecisões e erros. Com a sua implantação, as empresas reduziram possibilidades de fraudes, além de ela



proporcionar aos gestores maior visibilidade sobre seus negócios (CREPALDI; CREPALDI, 2016).

Conforme os autores, existem inúmeras exigências impostas pela Lei, como, por exemplo, controles internos eficazes contra erros e fraudes. Porém, implicou-se em um grande aumento de custos para o cumprimento de tais exigências. A Comissão de Valores Mobiliários Americana (SEC) reconsiderou se as companhias de capital aberto e menor porte poderiam obter diferentes exigências contábeis e de governança, comparando-as com empresas de maior porte, com o intuito de minimizar o impacto em seus gastos. Entretanto, como resultado da iniciativa, não houve tais concessões (CREPALDI; CREPALDI, 2016).

## 2.4 Controle interno, segundo a metodologia COSO I

O COSO foi elaborado em 1985, nos Estados Unidos, para patrocinar a Comissão Nacional de Relatórios Financeiros Fraudulentos. COSO significa Comitê das Organizações Patrocinadoras do Treadway Commission, que se refere ao primeiro presidente do Comitê, James C. Treadway. O comitê foi criado para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiro/contábeis.

A Comissão Nacional foi iniciada por cinco associações privadas profissionais, com sede nos Estados Unidos, conforme listados na Figura 1:

**Figura 1 – Organizações Patrocinadoras**



Fonte: COSO (2007), adaptada pela autora (2019).

Portanto, as associações patrocinadoras do COSO são:

- AAA – Associação Americana de Contadores;
- AICPA - Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados;

- FEI – Executivos Financeiros Internacionais;
- IMA – Instituto dos Contadores Gerenciais; e
- IIA – Instituto dos Auditores Internos.

O COSO é uma entidade sem fins lucrativos, criada com o propósito de melhorar os relatórios financeiros, o controle interno e a dissuasão de fraudes, bem como diminuir os riscos corporativos. Dias (2010) elucida que o COSO busca melhorias por meio da ética e da governança corporativa.

Referente aos principais objetivos do COSO (1992) apud Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 320):

De acordo com o Comitê, as duas principais finalidades de seus esforços foram: Estabelecer uma única definição de controles internos que atendesse às necessidades de diferentes interessados. Fornecer um padrão contra o qual empresas e outras entidades pudessem avaliar seus sistemas de controles internos e determinar como poderiam aperfeiçoá-los.

Conforme o COSO (2013), o controle interno é responsável por auxiliar as organizações a alcançarem seus objetivos, além de sustentar e melhorar o seu desempenho. O COSO permite que as empresas fortaleçam com eficácia e efetividade os sistemas de controle interno, os quais se adaptam aos ambientes operacionais e corporativos, que estão em mudanças constantes.

#### 2.4.1 COSO I

Em 1992<sup>5</sup>, foi publicado pelo COSO o “Internal Control – Integrated Framework” (Controles Internos – Um modelo integrado), sendo essa uma referência mundial para o aprendizado e a prática dos controles internos. Mais tarde, a Comissão transformou-se em Comitê, passando a ser conhecido como COSO: Comitê das Organizações Patrocinadoras.

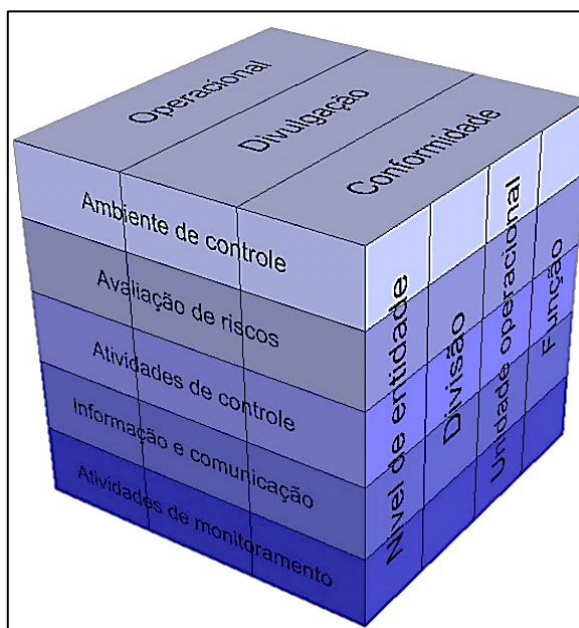
Consoante COSO (2013), o material publicado propicia que as entidades fortaleçam com efetividade e eficácia seu controle interno e ambiente operacional, podendo reduzir os riscos e fortalecer as tomadas de decisões e de governança corporativa.

---

<sup>5</sup> Publicado em 1992, recuperado em 2007. A edição utilizada neste trabalho foi publicada em 2013, traduzida para português.

O COSO é representado pela forma de um cubo, o qual possui três dimensões: os objetivos, os componentes e a estrutura organizacional. Subdividem-se os componentes em cinco: (1) Ambiente de controle, (2) avaliação de riscos, (3) atividades de controle, (4) informação e comunicação e (5) monitoramento, conforme exemplificados na Figura 2.

**Figura 2 – Figura do COSO**



Fonte: COSO (2013), adaptada pela acadêmica (2019).

Os cinco itens trabalham em conjunto, por isso, quando existe um problema que seja relevante em um dos componentes ou nos princípios, ou dificuldades a respeito da operação, as organizações não terão um sistema de controle interno eficaz (COSO, 2013).

Ainda, segundo a entidade, existem, nos objetivos, três categorias que permitem às organizações o aprimoramento em diferentes formas do controle interno, tais como: Operacional (relacionada à eficácia e à eficiência das operações); Divulgação (relacionada às divulgações dos fatos financeiros pela entidade); e Conformidade (relacionada ao cumprimento das leis).

A outra dimensão do cubo é representada pela estrutura organizacional, sendo: nível de entidade, divisão, unidade operacional e função. Estes estão ligados a cada componente (COSO, 2013).

#### 2.4.2 Princípios do controle interno, segundo o COSO I

A pesquisa do presente artigo baseia-se nos princípios do controle interno, com a aplicação da metodologia COSO I. Para o melhor entendimento dos conceitos, a seguir, destacam-se os cinco princípios utilizados como base no desenvolvimento do trabalho.

##### 2.4.2.1 Ambiente de controle

Segundo o COSO (2013), o ambiente de controle é considerado um conjunto de normas, processos e estruturas, pelo qual é fornecida uma base de condução do controle interno, isto é, tem como objetivo viabilizar um suporte para o gerenciamento do controle interno a toda organização.

Ainda segundo a Instituição, as entidades devem demonstrar valores morais, com vistas a oferecer estrutura organizacional adequada para as empresas cumprirem com suas incumbências de supervisionar e delegar responsabilidades.

O ambiente de controle é apontado como efetivo no momento em que os envolvidos pela empresa compreendem quais são as suas responsabilidades e o seu comprometimento, fazendo o correto de forma adequada (DIAS, 2010).

##### 2.4.2.2 Avaliação de riscos

Para o COSO (2013), a avaliação de riscos compreende procedimentos que buscam verificar e avaliar os riscos, os quais possam interferir à efetivação dos objetivos, envolve, ainda, o processo de reconhecer e avaliar os riscos nas organizações.

Complementando Dias (2010, p. 30), “a identificação e o gerenciamento dos riscos é uma ação proativa, que permite evitar surpresas desagradáveis”.

São considerados, também, a probabilidade e o impacto, representando a possibilidade daquele evento ocorrer e qual seria seu efeito, respectivamente. Na avaliação de riscos, estes devem ser vistos como potencial para fraude.

#### 2.4.2.3 Atividades de controle

As atividades de controle estabelecem métodos e processos que auxiliam na implementação das diretrizes organizacionais, minimizando a possibilidade dos riscos. Elas ocorrem em toda a organização, em todos os níveis e funções, e compreendem séries de atividades, como aprovação, autorização, verificação, reconciliação e revisão (COSO, 2013).

Apenas para destacar, como exemplo, segundo as empresas de auditoria, a segregação de funções geralmente é inserida na seleção e no desenvolvimento das atividades de controle.

#### 2.4.2.4 Informação e comunicação

A informação é de extrema importância para o funcionamento dos elementos do controle interno. Deve ser adquirida de forma coerente e no prazo, para que, assim, a administração possa cumprir com as suas responsabilidades (COSO, 2013).

COSO (2013) cita a comunicação como o processo pelo qual se obtêm as informações necessárias. Desse modo, deve ocorrer de forma eficaz, por todos os níveis organizacionais, de setores inferiores até os superiores.

Segundo Pereira (2009), utilizam-se as informações consideradas relevantes, em que é possível reconhecer e anunciar os dados de forma padronizada, possibilitando aos responsáveis o cumprimento de suas responsabilidades. A comunicação, por sua vez, abrange todos os setores da organização.

#### 2.4.2.5 Atividades de monitoramento

Conforme o COSO (2013), as atividades de monitoramento são o componente que se certifica do funcionamento de cada um dos itens de controle interno do COSO. Assim, avaliação e comunicação das deficiências do controle interno podem ser vistas a tempo, a fim de que os gestores consigam tomar ações corretivas.

Pereira (2009) cita que o monitoramento é feito constantemente pelas atividades gerenciais e avaliações individuais ou em ambas.

## 2.5 Estrutura do gerenciamento de riscos corporativos, segundo o método COSO

Pode-se dizer que toda entidade que cresce de forma próspera possui a prática de gerenciar seus riscos. Cardoso (2008) conceitua gerenciamento de riscos como os conhecimentos e recursos para a diminuição de perdas; logo, as entidades chegariam ao propósito já planejado.

Oliveira (2010) define risco como o estado de conhecimento, no qual se identifica as situações que possam surgir, assim como a probabilidade de sua ocorrência.

Riscos são circunstâncias ou fatos que poderão prejudicar a qualidade das informações contábeis. Avaliar os riscos nas entidades significa mensurar a probabilidade de sua ocorrência e a maneira pela qual serão gerenciados; além disso, avaliá-los é definir as ações a serem implementadas, a fim de minimizar seu potencial, e determinar a resposta ao risco, indicada pela decisão gerencial com o intuito de atenuá-los (CREPALDI; CREPALDI, 2016). Complementando, o risco é representado pela possibilidade de que um evento ocorrerá e afetará negativamente a realização dos objetivos (COSO, 2004).

Para Oliveira (2010), o risco caracteriza um dos aspectos mais fortes na atividade estratégica das empresas, assim, os gestores devem estruturar toda a situação para o risco ser administrado ao longo de seu desenvolvimento.

O alcance dos objetivos nas empresas advém das formas em que a gestão é elaborada, da abordagem dada aos sistemas de informação, do modo em que decisões são tomadas e como são preservados seus controles. A avaliação e o gerenciamento de riscos têm o pensamento de que as organizações se encontram em uma incerteza contínua, sujeitas a riscos de sua atividade e do mercado onde atuam (NASCIMENTO; REGINATO, 2007).

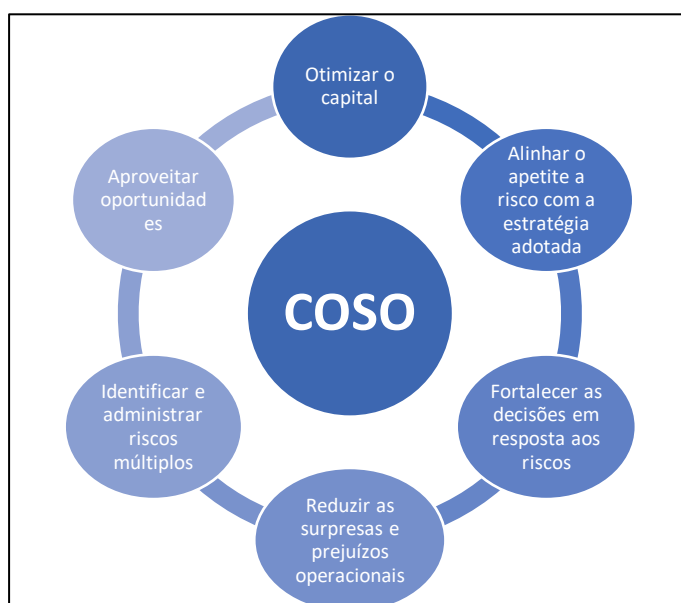
O gerenciamento de riscos corporativos refere-se aos riscos e oportunidades que representam a criação ou a preservação de valor, definido da seguinte forma:

[...] um processo conduzido em uma organização pelo conselho de administração, diretoria e demais empregados, aplicado no estabelecimento de estratégias, formuladas para identificar em toda a organização eventos em potencial, capazes de afetá-la, e administrar os riscos de modo a mantê-los compatível com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos (COSO, 2004, p. 4).

“A gestão de riscos corporativos permite que a administração possa tratar de forma eficaz as incertezas e os riscos, buscando a eficácia e a eficiência de suas operações e gerando valor para o acionista” (NASCIMENTO; REGINATO, 2007, p. 99-100).

Os autores (2007) mencionam a importância das diretrizes bem delineadas nas entidades, pois é cotidiana a interação entre os gestores e os demais membros das organizações. O nível gerencial das empresas pode ser determinado por meio da qualidade das tomadas de decisões.

**Figura 4 – Finalidades do gerenciamento de risco**



Fonte: COSO (2004), adaptada pela acadêmica (2019).

Segundo o COSO (2004), os procedimentos corporativos mudam a todo momento. A tecnologia, a implementação de normas e a globalização estão dentre alguns fatores que exigem um apto sistema de controle interno, o qual seja compatível com diferentes tipos de mudanças, ou seja, exige julgamentos dos membros das organizações.

### 3 METODOLOGIA

Por meio da metodologia, procura-se o método adequado para se chegar ao objetivo destacado na presente pesquisa, que é identificar a percepção dos gestores do controle interno de indústrias calçadistas na cidade de Sapiranga (RS).

Consoante Prodanov e Freitas (2013) e Gil (2008), a metodologia pode ser descrita como um conjunto de técnicas e procedimentos, aderidos para obter-se conhecimento e comprovar sua utilidade à sociedade.

Para o alcance dos objetivos propostos neste estudo, foi utilizado o método exploratório, com pesquisa de campo. Conforme Gil (2008), as pesquisas exploratórias têm a finalidade de desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, observando estudos anteriores e visando uma concepção mais ampla, relativa a determinado fato.

A pesquisa de campo, conforme Prodanov e Freitas (2013), pode ser caracterizada para gerar dados e/ou conhecimentos a respeito de um problema a ser solucionado, bem como comprovar certas hipóteses.

Quanto à abordagem do problema, caracteriza-se como qualitativa e quantitativa. Os autores (2013) descrevem a pesquisa qualitativa como uma relação prática entre o mundo real e o sujeito. “Na abordagem qualitativa, a pesquisa tem o ambiente como fonte direta dos dados” (PRODANOV; FREITAS, 2013, p. 70). Segundo eles (2013), a pesquisa quantitativa caracteriza-se por transformar em números as opiniões e informações recebidas, classificando-as e analisando-as.

A amostra preliminar da pesquisa contemplou 18 empresas calçadistas da cidade de Sapiranga/RS, selecionadas a partir de uma relação de empresas associadas, fornecida pelo Sindicato das Indústrias de Calçados de Sapiranga. Dentre elas, 9 responderam ao questionário – as outras não deram retorno.

O instrumento utilizado para a coleta de dados foi a aplicação de um questionário, com 23 questões de múltipla escolha, iniciado em 17 de junho e encerrado em 26 de julho de 2019, segregado em cinco ambientes do controle interno, com o uso do método da escala Likert.

Likert é um tipo de escala de medida, utilizada nas pesquisas para entender as opiniões e atitudes dos respondentes em relação ao questionamento, assim como determinar o nível de concordância ou discordância dos respondentes. A escala Likert foi utilizada com opções ao respondente, que varia de um a cinco, sendo (1) Muito importante, (2) Importante, (3) Indiferente, (4) Pouco importante e (5) Desnecessário.

O questionário foi elaborado na ferramenta Google Docs e enviado por intermédio de e-mail, destinado à alta direção. A análise dos dados é apresentada a seguir, de acordo com cada bloco de perguntas respondidas pelos gestores das empresas.



## 4 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS

Neste tópico, apresenta-se a análise dos resultados obtidos na aplicação do questionário, com o intuito de atender aos objetivos propostos na presente pesquisa. Com a finalidade de identificar a percepção dos gestores e executivos das empresas pesquisadas, responsáveis pelos controles internos das organizações, serão exibidas as devidas respostas. Dos 18 questionários enviados, obteve-se o retorno de 50%, percentual considerado suficiente para evidência e compreensão deste estudo.

Para a aplicação do questionário, utilizou-se uma escala de avaliação, demonstrada no Quadro 3:

### Quadro 2 – Escalas de avaliação do questionário produzido

1	2	3	4	5
Muito importante	Importante	Indiferente	Pouco importante	Desnecessário

Fonte: elaborado pela acadêmica (2019).

Com a finalidade de averiguar os resultados, a análise foi elaborada a partir da coleta das respostas dos questionários, avaliadas com a utilização da escala Likert de 1 a 5. Para fins de melhor compreensão, a análise dos dados será apresentada em cinco blocos do questionário, relativo aos princípios do controle interno, com a aplicação da metodologia COSO I.

### Bloco 1 – Ambiente de controle

Para a análise do bloco “Ambiente de controle”, foram elaboradas questões para compreender como os gestores interpretam o funcionamento dos controles internos nas suas organizações, além de entender como as normas e os processos que envolvem a sua gestão tendem a fortalecer as bases, para a implantação de um sistema de controle interno eficaz.

**Tabela 1 – Ambiente de controle**

Perguntas	1	2	3	4	5
1) Como você classifica a posição que a empresa tem na implantação e manutenção de controles internos?	55,6%	33,3%	0%	11,1%	0%
2) Como você avalia o cumprimento das normas e regulamentos da empresa pelos seus administradores?	66,7%	22,2%	0%	11,1%	0%
3) Como você analisa a forma e os meios de seleção que a empresa utiliza, na contratação dos seus colaboradores?	22,2%	66,7%	11,1%	0%	0%
4) Como você qualifica o conhecimento e a entrega realizada diariamente na função que, atualmente, exerce?	66,7%	33,3%	0%	0%	0%
5) Como você qualifica o sistema de distribuição de cargos e responsabilidades dentro da empresa?	22,2%	55,6%	11,1%	11,1%	0%
6) Como você avalia o processo de treinamento disponibilizado aos funcionários, em relação a função que cada um exerce?	11,1%	33,3%	44,4%	11,1%	0%
7) Como você considera a participação dos seus gestores/administradores, em termos de conhecimento na área que você atua dentro da organização?	62,5%	25%	12,5%	0%	0%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Verifica-se, na avaliação geral, a partir das respostas obtidas, que o sistema de controles internos é considerado importante e muito importante pelos agentes de controle interno das organizações pesquisadas. Pode-se destacar, como aspecto positivo, a preocupação dos gestores no cumprimento das normas e regulamentos da empresa (*compliance*), o conhecimento e a entrega das tarefas que executam, assim como a participação da alta administração nas atividades dos gestores responsáveis pelos controles internos.

Um dado que chamou a atenção na análise foi a indiferença dos gestores quanto ao quesito do processo de treinamento nas empresas aos seus colaboradores (44,4%). Acredita-se obter esse percentual, em função das atividades desenvolvidas pelas organizações, ou seja, pelas especificidades serem mais técnicas na operacionalidade diária.

Constata-se, nessas respostas, uma coerência com a metodologia COSO, o qual exterioriza que uma adequada estrutura organizacional se deve grande parte ao seu quadro de funcionários, aos seus atributos profissionais e individuais.

É possível observar que o ambiente interno tem grande influência sobre o sistema de controle interno, sendo que esse componente é considerado um dos

responsáveis por conduzir as diretrizes e a estrutura de governança por toda a entidade.

## Bloco 2 – Avaliação de riscos

Para a avaliação do bloco “Avaliação de riscos”, foram desenvolvidas as questões com a finalidade de compreender como os processos dinâmicos e contínuos podem ser válidos na identificação e avaliação de riscos inerentes à realização dos objetivos.

**Tabela 2 – Avaliação de riscos**

Perguntas	1	2	3	4	5
8) Como você avalia o grau de preocupação da empresa quanto ao risco da imagem empresarial?	44,4%	44,4%	0%	11,1%	0%
9) Como você qualifica o sistema que a empresa utiliza para identificar possíveis riscos de negócios?	33,3%	44,4%	11,1%	11,1%	0%
10) Como você avalia o método pelo qual a empresa examina e identifica possíveis riscos?	22,2%	55,6%	0%	22,2%	0%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Nota-se, nesse quesito, que as questões foram novamente bem avaliadas. Esse item permite que as empresas considerem riscos potenciais e que possam vir a interferir no cumprimento dos objetivos. Sendo assim, observa-se a consciência das indústrias em determinar como os riscos serão gerenciados, os quais podem afetar a eficiência do controle interno.

Entretanto, existe uma incoerência ao compararmos as questões, visto que o método utilizado atualmente pelas empresas, para identificação e prevenção dos riscos, foi relacionado por 22,2% dos respondentes como pouco importante, ou seja, constata-se que, em algumas organizações, não existem métodos adequados à avaliação de riscos empresariais.

Conforme o COSO (2013), a avaliação de riscos assente que as entidades conceituem possíveis eventos, os quais possam impactar à realização dos objetivos.

### Bloco 3 – Atividades de controle

Na sequência, para a análise do bloco “Atividades de controle”, as questões tratam a respeito das atividades de controle, que possuem o propósito de compreender as políticas e os meios que auxiliam no cumprimento de processos, estabelecidos pelas organizações, a fim de atenuar os riscos que venham interferir à realização de suas metas.

**Tabela 3 – Atividades de controle**

Perguntas	1	2	3	4	5
11) Como você considera o cumprimento das normas e regras estabelecidas pela empresa?	11,1%	88,9%	0%	0%	0%
12) Como você avalia o processo que a empresa utiliza para manter o controle de entradas e saídas de materiais da empresa?	33,3%	33,3%	22,2%	11,1%	0%
13) Como você qualifica a segregação de funções na empresa?	33,3%	55,6%	11,1%	0%	0%
14) Como você considera o controle do estoque da empresa?	44,4%	44,4%	11,1%	0%	0%
15) Como você avalia a conferência dos registros contábeis na empresa?	77,8%	22,2%	0%	0%	0%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Nota-se, nesse componente, comparado às tabelas anteriores, uma maior distribuição de respostas. Segundo o COSO (2013), as empresas podem desempenhar formas de controle interno que sejam distintas; entretanto, mesmo sendo diferentes, ele ainda pode ser considerado satisfatório.

Nesse contexto, conforme as respostas obtidas, existe possibilidades de melhorias, como no controle de entradas e saídas de materiais, porém, cabe à administração de cada entidade identificar os procedimentos que podem vir a ser melhorados, com o intuito de reduzir potenciais riscos.

As atividades de controle auxiliam no atendimento dos objetivos das organizações em vários setores, possibilitando maior confiabilidade e desempenho (COSO, 2013).

### Bloco 4 – Informação e comunicação

As questões seguintes, referentes ao bloco “Informação e comunicação”, foram elaboradas com a finalidade de compreender os processos utilizados pelas

organizações, em relação ao componente informação e comunicação, no cumprimento das obrigações do controle interno.

**Tabela 4 – Informação e comunicação**

<b>Perguntas</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
16) Como você qualifica os meios de comunicação utilizados na empresa?	25%	62,5%	0%	12,5%	0%
17) Como você avalia a propagação de informações aos membros da administração da empresa?	11,1%	77,8%	0%	11,1%	0%
18) As informações chegam ao seu destino de formas fidedignas?	11,1%	77,8%	0%	11,1%	0%
19) Como você considera o uso das informações, a fim de fornecer a eficácia às tomadas de decisões?	44,4%	44,4%	11,1%	0%	0%
20) A forma de comunicação das informações, utilizada pela empresa atualmente, engloba toda a estrutura da empresa?	22,2%	66,7%	0%	11,1%	0%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Conforme as respostas obtidas, a maioria dos itens foi bem avaliado. A maioria dos respondentes (62,5%) avaliou os meios de comunicação utilizados na empresa como importantes. Em se tratando da propagação das informações e a sua fidedignidade, 77,8% dos respondentes avaliaram igualmente como importante. Porém, 12,5% e 11,1% respectivamente, avaliaram como pouco importante, o que permite presumir que existe uma incoerência nos meios de comunicação utilizados pelas indústrias.

A administração dispõe de informações advindas de origens internas e/ou externas, com a intenção de assegurar outros elementos do controle interno. A comunicação, por sua vez, é o meio para se obter as informações relevantes; assim, a informação é considerada essencial para um sistema de controle interno eficaz.

## **Bloco 5 – Atividades de monitoramento**

Por fim, contemplando as últimas questões, para análise do bloco “Atividades de controle”, questionou-se sobre as atividades de monitoramento, com o propósito de avaliar o correto funcionamento de cada um dos cinco componentes da metodologia COSO, relacionados à eficácia dos controles internos.

**Tabela 5 – Atividades de monitoramento**

<b>Perguntas</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
21) Como você avalia o monitoramento feito na gestão de riscos corporativos?	33,3%	44,4%	0%	22,2%	0%
22) Como você qualifica a supervisão da empresa, em relação aos processos operacionais, os quais podem interferir na tomada de decisão?	44,4%	33,3%	0%	22,2%	0%
23) Como você avalia a forma de monitoramento atribuída aos colaboradores, para evitar possíveis erros e fraudes na empresa?	33,3%	44,4%	22,2%	0%	0%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Percebe-se, novamente, uma boa avaliação nesse item. Contudo, evidencia-se uma desigualdade nas respostas das questões 21 e 22, o que indica a possibilidade de melhorias nesses itens.

O componente de monitoramento é responsável pelo funcionamento dos demais, por essa razão, os procedimentos são exercidos ao longo do tempo. Assim, repara-se, nas respostas obtidas, uma carência no monitoramento feito na gestão de riscos e na supervisão relacionada aos processos operacionais da empresa, em que 22,2% dos respondentes avaliaram em pouco importante. Nesse caso, as imperfeições podem significar muito às empresas, podendo comprometer o bom funcionamento do controle interno.

Constata-se que, nos cinco componentes do COSO analisados, a média das respostas foi mais próxima da escala muito importante do que da escala pouco importante. Logo, verifica-se que, na percepção dos respondentes, as indústrias possuem um sistema de controle interno eficiente e de qualidade, seguindo os requisitos da metodologia COSO, na qual a assiduidade e o funcionamento dos cinco componentes se fazem necessário. Todavia, nota-se que existem quesitos que podem ser melhorados, para uma maior eficácia no gerenciamento dos controles internos. Como já mencionado neste estudo, os cinco componentes devem atuar em conjunto, a fim de atingir aos seus objetivos e propiciar razoável segurança às empresas.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Com a finalidade de identificar a utilização dos controles internos nas indústrias calçadistas, localizadas na cidade de Sapiranga (RS), com a aplicação da metodologia

COSO I, a presente pesquisa fundamentou-se nos conceitos e características do controle interno, aplicável aos mais diversos ramos de organizações.

Tendo como base conceitual autores renomados em nossa literatura e a partir dos estudos realizados ao longo do curso, deparou-se com a importância dos controles internos dentro das organizações. Evidenciou-se o quanto são responsáveis em garantir a eficiência, a eficácia e economicidade, em relação ao cumprimento dos objetivos propostos pelas entidades e à sua continuidade.

Para fins de melhor entendimento da utilização dos controles internos pelas indústrias calçadistas, aplicou-se um questionário direcionado aos colaboradores com cargo de gestão e executivos, com poder de decisão e vinculados à alta direção.

Utilizou-se, para realização do questionário, a metodologia COSO, com a aplicação dos cinco componentes de controles internos, sendo eles ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento, com o intuito de verificar qual a percepção dos gestores e executivos no que diz respeito aos controles internos.

Fica evidenciado que o controle interno compreende procedimentos, cujos objetivos são a salvaguarda dos ativos, os relatórios contábeis fidedignos e o gerenciamento dos riscos, caracterizando maior eficácia, efetividade, transparência e fidedignidade nas informações. Com o controle interno robusto e alinhado, é possível minimizar possíveis irregularidades e fraudes, auxiliando na tomada de decisão e proporcionando segurança à administração.

Após a análise dos dados, esta pesquisa ratifica as ideias defendidas pelos teóricos aqui estudados e afirma que é possível, sim, aplicar a metodologia COSO nas indústrias calçadistas, com a finalidade de melhorar as informações e os relatórios financeiros, bem como possibilitar aos executivos e gestores diretos a tomada de decisão com eficiência, eficácia e economicidade.

Dessa forma, os objetivos propostos foram alcançados, pois conclui-se que a metodologia COSO é uma excelente ferramenta para as empresas.

Por fim, destaca-se a relevância da continuidade de novas pesquisas sobre o assunto, visto que este estudo atingiu somente a alta direção de indústrias do ramo calçadista. Além do mais, indica-se agregar outros níveis das organizações e abranger outros segmentos.

## REFERÊNCIAS

ALENCASTRO, Mario Sergio Cunha; ALVES, Osnei Francisco. **Governança, gestão responsável e ética nos negócios**. Curitiba: Intersaberes, 2017.

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

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 6. ed. São Paulo: ATLAS, 2011.

BLOK, Marcella. **Compliance e governança corporativa**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2017.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. Tradução: José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

CARDOSO, Ana Paula dos Santos. **A Lei Sarbanes Oxley e as empresas brasileiras**. Taquara: FACCAT, 2008.

CORBARI, Ely Célia; MACEDO, Joel de Jesus. **Controle interno e externo na administração pública**. Curitiba: Intersaberes, 2012.

COSO. **Controle Interno – Estrutura Integrada**: Sumário Executivo, traduzido em 2013. Publicado em 1992, recuperado em 2007. 2013. 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: 4. abr. 2019.

\_\_\_\_\_. **Gerenciamento de riscos corporativos: Estrutura integrada**. Publicado em 2004, recuperado em 2007. 2004. Disponível em: <<https://www.coso.org/documentos/COSO-ERM-Executive: Summary-Portuguese.pdf>>. Acesso em: 4. abr. 2019.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Auditoria Contábil: Teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

DIAS, Sérgio Vidal dos Santos. **Manual de Controles internos: desenvolvimento e implantação, exemplos de processos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MELO, Moisés Moura de; SANTOS, Ivan Ramos dos. **Auditoria Contábil**. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2015.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane (Orgs.). **Controladoria: instrumento de apoio ao processo decisório**. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_. (Orgs.). **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. São Paulo: Atlas, 2007.



OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Planejamento estratégico**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PEREIRA, Marcos Augusto Assi. **Controles internos e Cultura organizacional: Como consolidar a confiança na gestão dos negócios**. São Paulo: Saint Paul, 2009.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Universidade Feevale, 2013.