

Metodologia *COSO* em uma Organização Contábil na Cidade de Itabaiana/SE

Alex Fabiano Bertollo Santana

Doutorando em Engenharia Industrial e Sistemas – UMINHO
Mestre em Ciências Contábeis – UNISINOS
Universidade Federal de Sergipe
alexbertollo@ufs.br

Juliano Almeida de Faria

Doutor em Engenharia Industrial e Sistema – UFBA
Mestre em Ciências Contábeis – UFBA
Universidade Federal de Sergipe
profjalmeida@gmail.com

Resumo: O controle interno tem por objetivo produzir subsídios confiáveis aos gestores e ajudar a melhorar as rotinas e processos organizacionais. Neste sentido, foi criada a COSO por organizações internacionais americanas, que é uma metodologia aplicada nos controles internos, que tem por princípios a eficiência operacional no ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento. Diante disto, o objetivo da pesquisa é compreender a percepção dos gestores referente a metodologia COSO em um escritório de contabilidade localizado na cidade de Itabaiana/SE. A metodologia utilizada classifica-se como qualitativa tendo caráter descritivo e, utilizando os procedimentos técnicos do estudo de caso, entrevista semiestruturada e aplicação de um questionário. Como conclusões da pesquisa, ficou evidenciado a existência da não parametrização relacionados aos entendimentos dos gestores do escritório de contabilidade sobre a metodologia COSO. De acordo com as respostas obtidas, as que se destacaram negativamente foram as questões sobre o ambiente de controle, avaliação de riscos, informação/comunicação e monitoramento.

Palavras-chave: Controles Internos; COSO; Percepção; Escritório de Contabilidade.

1. Introdução

Atualmente, uma organização que não utiliza um planejamento de suas ações pode acarretar em uma série de problemas, como demonstrações contábeis que não refletem a realidade, falta de informações para tomada de decisões e também, controle interno não adaptado as reais necessidades da empresa. Diante deste contexto, percebe-se que os controles internos são de suma importância para um bom gerenciamento da organização, segundo Attie (2007 p.201) o controle interno representa os planos da organização, métodos e procedimentos utilizados para alcançar metas a fim de proteger seus ativos, podendo ser conceituado como administrativo e contábil.

Portanto, o controle interno deve estar alinhado com as diretrizes no qual a organização definiu, utilizando-os para poder tomar suas decisões com base nas informações geradas pelos devidos controles. Destaca-se que, é importante que os controles internos estejam sempre atualizados, e neste caso, os responsáveis devem estar sempre atentos às mudanças ocasionadas pelas informações que são geradas no dia a dia. Segundo Migliavacca (2002) o controle é um meio de integração dos objetivos pessoais e organizacionais na busca de objetivos superiores e comuns a todos, pessoas e organizações, em todos os níveis, para Silva (2019) os controles precisam ser executados continuamente, sendo revisados e atualizados, para sua efetividade.

Em uma abordagem referente aos controles internos no contexto da auditoria interna e externa, diferenciam-se neste sentido, onde, na auditoria externa serve de parâmetro para planejar a extensão de seus trabalhos e influencia diretamente na quantidade de testes substantivos a ser realizado no exame das demonstrações financeiras, e para o auditor interno, consiste em verificar o funcionamento desses controles e se os mesmos estão garantindo que o fluxo das atividades de cada setor da empresa esteja ocorrendo da maneira esperada pela administração. Oliveira, Santos e Lunkes (2017) o controle interno da organização deve estar alinhado como um conjunto de recursos bem definidos, visando otimizar as estratégias de mercado, uma gestão eficaz, colaboradores qualificados, bom relacionamento com investidores, fornecedores, clientes, governo, e etc.

Percebe-se que os controles internos são essenciais não somente para administração, mas sim, para todos os envolvidos que estão ligados a organização, e, diante desta preocupação do mercado, criou-se o COSO (*The Comittee of Sponsoring Organizations*). O COSO é uma

organização privada sem fins lucrativos, criada nos Estados Unidos, em 1985, para prevenir e evitar fraudes nos procedimentos e processos internos. (FARIAS, LUCA e MACHADO, 2009).

A abordagem controles internos, proporciona um tema relevante para possíveis estudos, demonstrando a importância dentro do contexto organizacional, percebe-se que existem diversas pesquisas que já foram realizados sobre este tema, cita-se a pesquisa de Schuh et al., (2019) aplicado no Estado do Rio Grande do Sul; Oliveira, Santos e Lunke (2017) na Grande Florianópolis-SC, Faria, Barbosa, Lopes e Oliveira (2014), Nunes, Brito e Furtado (2017) no Estado da Bahia e, Lima, Leal e Aguiar (2013), na cidade de Uberlândia-MG, onde todos eles foram direcionados em profissionais contábeis.

Portanto, o presente estudo pretende contribuir com mais uma pesquisa, realizando um estudo de caso em um escritório de contabilidade para responder a seguinte questão problema: Qual a percepção dos gestores do escritório de contabilidade localizado no município de Itabaiana/SE, a respeito dos controles internos relacionados a metodologia COSO no ambiente de trabalho. Em resposta ao problema de pesquisa, o objetivo principal do estudo é verificar a percepção dos gestores do escritório de contabilidade localizado no município de Itabaiana/SE, a respeito da metodologia COSO aplicado nos controles internos do ambiente de trabalho.

Neste sentido, a importância da pesquisa será na aplicação da metodologia COSO, considerada uma das mais relevantes relacionadas aos controles internos, em uma organização contábil no Estado de Sergipe.

2. Referencial Teórico

2.1 Controles Internos

Para Attie, (2011, p. 188), o controle interno: [...] compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger o seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração. Segundo Moraes (2003), define o controle interno e seus componentes, como critérios a partir dos quais os sistemas de controle podem ser avaliados e ofereçam subsídios para que a administração, auditoria e demais interessados possam utilizar e avaliar um sistema de controle.

De acordo com Martins (2010, p.205), os controles internos para serem eficientes necessitam de características que abordem as seguintes questões abaixo relacionadas:

Quadro 1: Características dos Controles Internos

a) Plano de organização	deve ser simples e flexível, ter independência com relação às funções e ao mesmo tempo deve ser integrado, consequentemente proporcionando eficiência na operação.
b) Sistema de autorização e procedimentos	deve obrigatoriamente conter meios de controle de registros de operações e transações e, para ser eficaz, necessita-se da aprovação de cada etapa
c) Pessoal qualificado	deve ser competente para realizar as tarefas de forma eficiente e econômica

Fonte: Adaptado de Martins (2010, p. 205)

Com relação ao quadro 1, percebe-se a necessidade da administração possua um planejamento ordenado aplicado em seus sistemas de controles internos, onde, as diretrizes relacionadas as autorizações e procedimentos, assim como, a qualificação dos funcionários estejam de acordo com os princípios gerenciais, para que sejam confiáveis as informações na tomada de decisão.

Os principais objetivos do controle interno para Perez Junior (2012) são na obtenção de informação adequada; estimulação do respeito e da obediência às políticas da administração; proteção dos ativos; promoção da eficiência e eficácia operacional. O controle interno tem por objetivo produzir subsídios confiáveis aos gestores e ajudar a melhorar as rotinas e processos organizacionais (GARCIA; KINZLER; ROJO, 2014).

Corroborando, Attie (2011) destaca que os principais objetivos do controle interno são: a) Comprovação da veracidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros ou operacionais; b) Prevenção de fraudes e, em caso de ocorrência das mesmas, possibilidade de descobri-las o mais rapidamente possível e determinar sua extensão; c) Localização de erros e desperdícios, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção, ao registrarem-se as operações; d) Estimular a eficiência do pessoal, mediante a vigilância que exerce através dos relatórios; e) Salvar os ativos e, de maneira geral, obter-se um controle eficiente sobre todos aspectos vitais do negócio.

Para Crepaldi (2013, p. 266) o controle interno é classificado nas seguintes categorias, a) operacional: relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade; b) contábil - relacionado à veracidade e a fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis e, c)

normativo - relacionado à observância da regulamentação pertinente. Portanto, é de extrema importância que as empresas adotem um sistema de controle interno adequado, com a finalidade de proteger o seu patrimônio, sendo que, desta forma a empresa estará evitando fraudes, erros ou omissões, e em consequência evitará os indesejáveis custos.

Para Lorezoni e Vieira (2013), o controle interno pode ser instituído nas organizações como departamento responsável por acompanhar as atividades desenvolvidas, introduzir medidas e procedimentos para evitar falhas e erros de ordem operacional, intencionais ou não; com o objetivo de proteger a fidelidade dos dados e informações geradas, garantir segurança e fornecer subsídios aos gestores quanto à tomada de decisão. Neste sentido, para dar uma credibilidade maior aos controles internos, foi criado o COSO, *Committee of Sponsoring Organizations*, uma organização que estuda e proporciona aos interessados, princípios norteadores que auxiliam nos fundamentos aplicados aos controles das empresas, onde, será abordado na seção a seguir.

2.2. *Committee of Sponsoring Organizations* - COSO

O COSO é formado por diversas instituições americanas, é uma entidade sem fins lucrativos que surgiu em meados de 1985 com o objetivo de melhorar a credibilidade dos relatórios financeiros com base na ética, na efetividade dos controles internos e na governança corporativa. De acordo com Corbari e Macedo (2012), a estrutura de controle interno proposta pelo COSO é caracterizada como um sistema de controles internos que, se observados, garantem de forma razoável que os objetivos organizacionais sejam atingidos.

Quadro 2: Entidades Patrocinadoras do COSO

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
AAA	American Accounting Association	Associação Americana de Contadores
FEI	Financial Executives International	Executivos Financeiros Internacional
IIA	The Institute of Internal Auditors	Instituto de Auditores Internos
IMA	Institute of Management Accountants	Instituto dos Contadores Gerenciais

Fonte: Santos e Souza (2013).

Segundo COSO (2013), é uma metodologia que está entre os modelos internacionais de referência para avaliação dos controles internos. Sendo que, é definido o controle interno como sendo um processo constituído de cinco elementos essenciais, denominados: ambiente de controle;

avaliação e gerenciamento de riscos; atividade de controle; informação e comunicação e monitoramento, que se inter-relacionam, sendo considerado como a primeira dimensão.

A definição de cada ambiente de controle do modelo COSO, proporcionará aos gestores um entendimento de como deve ser realizado no contexto organizacional, ou seja, cada elemento é definido para que a empresa possa estar atenta as mudanças ocorridas no seu dia a dia, verificando e controlando as informações no qual são necessárias para que se possa tomar decisões mais assertivas.

Quadro 3: Componentes do Controle Interno – *COSO*

a) ambiente de controle	que promove o ritmo da organização, através de um processo de conscientização das pessoas, sobre a relevância do sistema de controle interno
b) avaliação e gerenciamento de riscos	na busca de identificar os riscos proeminentes, para o atingimento dos objetivos institucionais;
c) atividades de controle	que promovem os direcionamentos para garantir a atendimento às normas e procedimentos;
d) informação e comunicação	realiza a gestão das informações dentre eles, normas, diretrizes, políticas traçadas pela administração, onde toda a organização deve ser comunicada das informações e mensagens relevantes
e) monitoramento	processo que visa acompanhas a execução das atividades, para averiguar a sua conformidade com as normas e procedimentos de controle

Fonte: Adaptado de COSO (2007); Gattringer e Marinho (2020)

Com relação a segunda dimensão, possui a finalidade de confrontar o atingimento dos objetivos estabelecidos, e finalizando com a terceira dimensão que evidencia o quão importante é para a organização a estrutura de controle, levando em conta os cinco elementos da metodologia COSO, e as unidades operacionais da entidade. Portanto, está metodologia permite mensurar e estabelecer o grau de incertezas que a corporação está disposta a aceitar no seu objetivo de criar valor para os acionistas e para seus demais *stakeholders*, oferecendo orientações sobre aspectos essenciais de controles internos, governança corporativa, gestão de riscos, ética empresarial, combate a fraudes e elaboração de relatórios (CUNHA, 2018).

Visualiza-se na figura 1, as dimensões que se inter-relacionam, percebe-se na metodologia COSO as estruturas de controles em uma visão tridimensional (o chamado cubo COSO), cujas dimensões compreendem os objetos de avaliação, as categorias de atividades de controle e os componentes de controle. Isto tudo, é para que a organização consiga obter um controle de suas atividades de maneira a evitar erros e fraudes (COSO, 2013).

Figura 1 - Cubo do COSO



Fonte: Wanderley, Fonseca e Paula (2015)

É importante destacar que a metodologia COSO pode ser utilizada em qualquer organização, ressaltando sempre que deve ser adaptado às peculiaridades de cada empresa, de modo a resultar em uma metodologia de avaliação dos controles internos (COSO, 2013). Portanto, independente do porte da empresa, deve-se sempre estudar quais são os controles principais desejados e assim, estabelecer critérios de avaliação dos componentes de controle com a finalidade de obter um elevado grau de transparência das informações contábeis.

3. Metodologia

Nesta seção, será descrito a metodologia utilizada na presente pesquisa, que segundo a definição de Raupp e Beuren (2013) para estudos da Contabilidade é classificado como: abordagem do problema, objetivos e procedimentos. Quanto ao problema, possui abordagem qualitativa, pois, buscou-se um aprofundamento na análise da percepção dos principais responsáveis pelos departamentos existentes no escritório de contabilidade, utilizando-se do entendimento dos questionários aplicados em relação a metodologia COSO. Vieira e Zouain (2005) afirmam que a pesquisa qualitativa atribui importância fundamental aos depoimentos dos atores sociais envolvidos, aos discursos e aos significados transmitidos por eles. Nesse sentido, esse tipo de pesquisa preza pela descrição detalhada dos fenômenos e dos elementos que o envolvem.

Para responder aos objetivos, a pesquisa classifica-se como uma pesquisa descritiva, pois, analisou-se os dados no sentido de compreender como os responsáveis pelos departamentos estão

envolvidos com os controles internos, onde, segundo Silva (2003), ocorre quando o pesquisador tem por objetivo identificar as características de certa população ou fenômeno e estabelecer relações entre as variáveis, sem sua manipulação. Com relação aos procedimentos técnicos, realizou-se um estudo de caso, onde foi aplicado um questionário estruturado de acordo com a metodologia COSO, que diz respeito aos componentes, princípios e pontos de foco do modelo, indicando se esses componentes levam à eficiência operacional do Controle Interno, onde foi realizado *in-loco* no mês de junho de 2022. Na descrição do questionário, ele foi adaptado de Oliveira, Santos e Lunkes (2016), utilizando-se a forma de escala na análise dos controles da seguinte forma:

Quadro 4: Análise dos Controles

(1) Totalmente inválida	Significa que o conteúdo da afirmativa é integralmente não observado no contexto do escritório;
(2) Parcialmente inválida	Significa que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto do escritório, porém, em sua minoria;
(3) Neutra	Significa que não há como avaliar se o conteúdo da afirmativa é ou não observado no contexto do escritório;
(4) Parcialmente válida	Significa que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto do escritório, porém, em sua maioria;
(5) Totalmente válida	Significa que o conteúdo da afirmativa é integralmente observado no contexto do escritório.

Fonte: Adaptado de Oliveira, Santos e Lunkes (2016)

Quanto as variáveis de pesquisa, utilizou-se conforme quadro 5, as variáveis dos componentes do controle interno, o número de questões que foram utilizados como base a teoria COSO, e, a descrição da referência pertencente a cada variável.

Quadro 5 – Variáveis da pesquisa

Variáveis	Nº Quest.	Referências
Ambiente de controle	9	Conceitos básicos de controle interno instituído pela organização como fatores de ética, responsabilidade, competência e integridade.
Avaliação de riscos	8	Consiste na identificação dos riscos que podem prejudicar o alcance dos objetivos e metas da organização, e, por conseguinte analisar o nível de ameaça, bem como seus impactos, e elabora estratégia para a administração dos riscos.
Atividades de controle	5	Consiste nas políticas e procedimentos que devem ser implantados e executados pelas organizações a fim de garantir resposta aos riscos.
Informação e comunicação	5	A comunicação eficaz ocorre quando esta flui na organização em todas as direções, e quando os colaboradores recebem informações claras quanto aos seus papéis e responsabilidades.
Monitoramento	4	Processo de avaliação de controle interno ao longo do tempo com vistas a verificar as deficiências e evidenciar a eficácia dos controles internos.

Fonte: Adaptado de Oliveira, Santos e Lunkes (2016) e Santos, Souza e Hillen (2013).

O quadro 5 apresenta um total de 31 questões que foram no contexto da percepção dos principais responsáveis dos departamentos existentes na organização. Destaca-se que as questões foram extraídas do estudo realizado pelos autores Oliveira, Santos e Lunkes (2016), onde os mesmos aplicaram nos profissionais contábeis da Grande Florianópolis-SC. As informações que foram analisadas são referentes a primeira dimensão da metodologia COSO, que são cinco componentes da estrutura de controle interno.

O controle interno foi dividido em cinco componentes, que devem atuar em todas as unidades e atividades, para influenciar as operações, informações financeiras e conformidade, vistos também como princípios fundamentais e uma forma de auxílio ao planejamento, avaliação e atualização de controles (COSO, 2013). Os dados foram tabulados em planilhas eletrônicas do Excel, com a segregação das respostas e distribuição da frequência dos cinco componentes do controle interno que são aplicados de acordo com a Metodologia COSO.

4. Análise dos Dados

4.1. A empresa

A empresa em questão, é um Escritório de Contabilidade localizada no município de Itabaiana/SE e atua no mercado a mais de 30 anos. No decorrer das visitas, foi constatado os departamentos/setores existentes: Recepção, Gerencial, Societário, Financeiro, Pessoal, Fiscal e Contábil, sendo um total de 32 funcionários para fazer o atendimento dos setores.

Para realização da pesquisa, e de acordo com o proprietário do escritório, ficou definido primeiramente que a aplicação do questionário será somente nos principais gestores de cada departamento, sendo eles:

Tabela 01: Informações dos Gestores

Cargo	Gênero	Tempo de empresa	Titulação
Coordenação do Setor Contábil	M	6	Graduação em Ciências Contábeis
Coordenação do Setor Fiscal	F	8	Graduação em Ciências Contábeis
Coordenação do DP	F	4	Graduação em Ciências Contábeis
Coordenação do Setor de Cadastro	F	4	Graduação em Ciências Contábeis
Gerente Geral	M	10	Graduação em Ciências Contábeis e Pós Graduação em Controladoria

Fonte: Dados da Pesquisa

Com relação a tabela 01, verifica-se que foram aplicados 5 questionários, sendo que, a predominância nos cargos superiores é do sexo feminino, onde todos os respondentes possuem escolaridade com ensino superior e o gerente geral com uma pós-graduação. Pode-se dizer que são funcionários que já possuem um tempo relevante dentro da organização, sendo uma das justificativas para exercerem os devidos cargos. A empresa possui em sua carteira de clientes um total de 92 empresas, sendo distribuídas da seguinte forma:

Tabela 2: Carteira de Clientes

Tributação	Nº Clientes	% Participação
Lucro Real	11	12%
Lucro Presumido	43	47%
Simple Nacional	38	91%
Total	92	100%

Fonte: Dados da Pesquisa

Com relação as informações relacionadas a carteira de clientes, os valores cobrados dependem muito de cada organização, ou seja, cada cliente possui alguns pressupostos, como por exemplo, depende do tamanho da organização, assim como número de funcionários e principalmente número de emissão de notas fiscais. Isto influencia no valor cobrado para cada cliente, por isto não foram incluídos estes dados.

Para um melhor ajuste de visualização nas tabelas, ficou definido que os cargos serão utilizados com códigos, ou seja: Coordenação do Setor Contábil = CSP; Coordenação do Setor Fiscal = CSF; Coordenação do DP = CDP; Coordenação do Setor de Cadastro = CSC e Gerente Geral = GG.

4.2 Análise da percepção dos principais gestores

Nesta seção, serão analisados os questionários que foram aplicados nos principais gestores da organização, no sentido de verificar a percepção dos mesmos, fazendo uma correlação de seus conhecimentos referente a metodologia COSO.

Importante ressaltar, que foi questionamento aos entrevistados se os mesmos tinham conhecimento da metodologia COSO, sendo as respostas informadas que somente ouviram falar nas aulas de Auditoria que realizaram no curso de Ciências Contábeis. O bloco das primeiras questões faz referência ao ambiente de controle da organização, foram realizadas 9 questões na verificação da estrutura de Controle Interno, analisando a existência de normas, processos e

estruturas que forneçam uma base para a condução do controle interno da organização, abrangendo a integridade e os valores éticos da organização, assim como é resultante de um considerável impacto sobre todo o sistema de controle interno.

Quadro 6: Percepção sobre ambiente de controle

Nº	Questões	Frequência				
		CSP	CSF	CDP	CSC	GG
1	A alta administração percebe os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos dos departamentos e dão suporte adequado ao seu funcionamento.	4	5	5	5	5
2	Os mecanismos gerais de controle instituídos no escritório são percebidos por todos os funcionários nos diversos departamentos.	4	5	4	4	5
3	A comunicação dentro do escritório é adequada e eficiente.	4	4	4	4	4
4	Existe código formalizado de ética ou de conduta.	5	5	5	5	5
5	Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão apresentados em documentos formais.	2	4	2	4	4
6	Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários de todos os departamentos na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.	4	2	4	4	4
7	As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	4	4	5	5	4
8	Existe adequada segregação de funções nos processos e atividades da competência de cada departamento.	4	5	5	2	4
9	Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pelo escritório.	4	4	5	4	5

Fonte: Dados da Pesquisa

Em análise das respostas do quadro 6, principalmente as questões que obtiveram notas inferiores a 3, sendo isto considerado que é parcialmente inválida a observação no contexto do escritório. São questões relevantes, pois de um total de 5 funcionários, somente o Gerente geral deu as maiores em todas as questões. Porém, o Coordenador do Setor Contábil e o Coordenador do Departamento Pessoal deram nota 2 para a questão nº 5, pode-se concluir que, os procedimentos e as instruções operacionais são parcialmente padronizados e estão parcialmente apresentados em documentos formais.

Na questão 6, somente um dos colaboradores, o Coordenador do Setor Fiscal indicou que parcialmente existem mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários de todos os departamentos na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta. Na questão 8, o Coordenador do Setor de Cadastro informou que existe parcialmente uma adequada segregação de funções nos processos e atividades da competência de cada departamento. Nas demais questões, as notas consideradas pelos pesquisados foram favoráveis

a metodologia COSO, ou seja, que a organização está com seus controles internos adaptados de acordo com as diretrizes organizacionais.

No quadro 7 é relacionado as questões de riscos, é onde envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos, sendo estes traçados pela organização. 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.

Quadro 7: Percepção sobre avaliação de riscos

Nº	Questões	Frequência				
		CSP	CSF	CDP	CSC	GG
1	Os objetivos e metas do escritório estão formalizados.	4	5	5	4	5
2	Há clara identificação dos processos e datas para a consecução dos objetivos e demanda dos trabalhos.	4	4	5	4	5
3	É prática do escritório a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos departamentos do escritório.	3	4	5	2	4
4	A avaliação de riscos referentes a atrasos é feita de forma contínua, de modo a identificar soluções.	4	4	5	4	5
5	Os riscos identificados referentes a atrasos ou erros nos trabalhos são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades para não gerar problemas aos clientes.	4	5	4	4	5
6	Não há ocorrência de erros que sejam decorrentes de fragilidades nos processos internos dos setores.	2	3	1	2	4
7	Na ocorrência de erros, é prática do departamento/escritório instaurar processos de revisão para apurar responsabilidades e realizar correção.	4	4	5	4	3
8	Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e/ou documentos de responsabilidade do escritório.	5	5	5	2	5

Fonte: Dados da Pesquisa

Importantes análises podem ser realizadas no quadro 7, considerando que foram aplicados 8 questionamentos aos entrevistados, percebeu-se que as questões 3, 6 e 8 apresentaram divergências. A questão 3, o Coordenador do Setor de Cadastro deu a nota 2 para “prática do escritório a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos departamentos do escritório”. Isto quer dizer que, talvez este setor necessite ser informado das atividades no qual não estão sendo transmitidas a ele, fato este, pode ser justificado por ser um setor que não atua nas tomadas de decisões.

Já na questão 6, foi onde o Coordenador do Setor Contábil e Coordenador do Setor de Cadastro deram nota 2, e, o Coordenador do DP de nota 1 para a questão que “Não há ocorrência

de erros que sejam decorrentes de fragilidades nos processos internos dos setores”, portanto, isto quer dizer que a empresa está de acordo com os procedimentos, está favorável.

Na questão 8, o Coordenador do Setor de Cadastro deu nota 2 para a questão “Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e/ou documentos de responsabilidade do escritório”. De acordo com os parâmetros do questionário, isto quer dizer “parcialmente invalida”, significando que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto do escritório, porém, em sua minoria. As respostas obtidas em relação à atividade de controle são sumarizadas no Quadro 5. A Atividade de Controle é um componente desempenhado em todos os níveis da entidade, podem ter natureza preventiva, de detecção e abranger uma série de atividades manuais e automáticas (COSO, 2013).

É importante ressaltar que no gerenciamento dos riscos, este processo é considerado uma ação proativa, pois, a empresa necessita estar sempre atualizando suas informações, e gerenciando seus controles internos para evitar problemas que podem futuros. No decorrer, para a análise do bloco “Atividades de controle”, foram incluídas questões que 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.

Quadro 8: Percepção sobre atividades de controle

Nº	Questões	Frequência				
		CSP	CSF	CDP	CSC	GG
1	Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos e prazos, claramente estabelecidos.	4	5	3	4	4
2	As atividades de controle adotadas pela empresa são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano estabelecido.	4	4	4	4	4
3	As atividades de controle adotadas pela empresa possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.	3	5	3	4	3
4	As atividades de controle adotadas pela empresa são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas com os objetivos de controle.	4	4	3	4	5
5	As atividades de controle adotadas pela empresa quanto à segurança de documentos e dados dos clientes seguem padrões formalizados.	5	3	5	4	5

Fonte: Dados da Pesquisa

Analisa-se o quadro 8, que a maioria da distribuição das respostas então de acordo com a metodologia COSO, pois, as organizações podem escolher formas de controle interno que sejam de acordo com suas diretrizes; porém, mesmo sendo diferentes, ele ainda pode ser considerado

satisfatório. Nesse contexto, conforme as respostas obtidas, existe possibilidades de melhorias, como nas atividades de controle adotados pela empresa possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.

Nas questões relacionadas a “informação e comunicação” no quadro 9, procurou-se identificar como são realizados estes componentes no contexto do escritório e contabilidade. Destaca-se que este quesito é essencial para o bom gerenciamento da empresa, ou seja, as informações devem ser identificadas, processadas e comunicadas tempestivamente aos responsáveis pelos departamentos.

Quadro 9: Percepção sobre informação e comunicação

Nº	Questões	Frequência				
		CSP	CSF	CDP	CSC	GG
1	As informações relevantes para o desempenho das atividades da empresa são devidamente identificadas, documentadas, armazenadas e comunicadas tempestivamente aos funcionários responsáveis.	4	5	5	4	2
2	As informações consideradas relevantes por cada setor da empresa são dotadas de qualidade suficiente para permitir tomadas de decisões apropriadas.	5	5	5	4	4
3	A informação disponível para as os departamentos e pessoas do escritório é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.	4	4	5	4	4
4	A informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos do escritório, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.	4	4	4	4	4
5	A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos do escritório, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.	4	4	4	2	4

Fonte: Dados da Pesquisa

De acordo com o quadro 9, verificou-se que o Gerente Geral deu nota 2 da questão 1, analisa-se que, considerando a função do pesquisado onde o mesmo é o responsável por toda a organização, as informações relevantes estão sendo parcialmente repassadas a ele, ou então, não sendo armazenadas, identificadas. Conclui-se que, é necessário que a empresa tenha um olhar mais crítico com relação a este ponto, buscando entender o porquê da nota baixa a este quesito. Já o Coordenador do Setor de Cadastro, informou que a comunicação das informações não está sendo repassadas a todos os funcionários da empresa.

No quadro 10, apresentam-se as questões relacionadas sobre o monitoramento dos controles internos da organização. É onde a empresa monitora os sistemas de controle interno, de forma continuada ou periódica, sendo necessário avaliar se os mesmos estão atendendo de forma satisfatória as políticas e os procedimentos definidos pela organização.

Quadro 10: Percepção sobre monitoramento

Nº	Questões	Frequência				
		CSP	CSF	CDP	CSC	GG
1	O sistema de controle interno da empresa é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	4	4	4	2	4
2	O sistema de controle interno do escritório tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.	3	4	4	2	4
3	O sistema de controle interno da empresa tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.	4	3	4	2	4
4	Todos os funcionários do escritório são responsáveis pela execução e gerenciamentos dos controles internos.	4	4	2	4	4

Fonte: Dados da Pesquisa

De acordo com os resultados encontrados no quadro 10, referente a percepção sobre o monitoramento, percebe-se que o Coordenador do Setor de Cadastro foi responsável por 3 respostas com nota 2, sendo um total de 4 questionamentos. Analisa-se assim, que a organização de acordo com ele, faz parcialmente um monitoramento dos seus controles internos, assim como, devem melhorar as análises de avaliações, bem como, contribuir com a avaliação de desempenho de seus funcionários. De acordo com o coordenador do departamento pessoal, a empresa determina parcialmente que todos os funcionários do escritório são responsáveis pela execução e gerenciamentos dos controles internos, portanto, percebe-se que apenas alguns funcionários exercem esta função, e isto pode gerar alguma insatisfação e desmotivação dos mesmos, visto que, serão atribuições de responsabilidades maiores a eles, sendo que os demais não estão engajados com os propósitos organizacionais.

5. Considerações Finais

A presente pesquisa avaliou a percepção dos gestores de um Escritório de Contabilidade referente a metodologia COSO. Com a proposta de compreender melhor os resultados obtidos, foi utilizado como base o questionário de Oliveira, Santos e Lunkes (2016).

Destaca-se que foram cumpridos os objetivos da proposta de estudo, sendo aplicados os questionários *in-loco*, em visitas realizadas no mês de junho de 2022. De acordo com os resultados encontrados, percebeu-se primeiramente que todos os respondentes apenas ouviram falar da existência da metodologia COSO, porém, isto não impediu de realizar o estudo, visto que, os questionamentos existência na metodologia, indiretamente podem ser aplicados em qualquer organização, ou seja, existem, mas não estão em formatação da referida metodologia.

Quadro 11: Análise da Percepção dos Gestores referente a Metodologia COSO

	Nº	Questões	Frequência				
			CSP	CSF	CDP	CSC	GG
Percepção sobre ambiente de controle	5	Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão apresentados em documentos formais.	2	4	2	4	4
	6	Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários de todos os departamentos na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.	4	2	4	4	4
	8	Existe adequada segregação de funções nos processos e atividades da competência de cada departamento.	4	5	5	2	4
Percepção sobre avaliação de riscos	3	É prática do escritório a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos departamentos do escritório.	3	4	5	2	4
	6	Não há ocorrência de erros que sejam decorrentes de fragilidades nos processos internos dos setores.	2	3	1	2	4
	8	Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e/ou documentos de responsabilidade do escritório.	5	5	5	2	5
Percepção sobre informação e comunicação	1	As informações relevantes para o desempenho das atividades da empresa são devidamente identificadas, documentadas, armazenadas e comunicadas tempestivamente aos funcionários responsáveis.	4	5	5	4	2
	5	A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos do escritório, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.	4	4	4	2	4
Percepção sobre monitoramento	1	O sistema de controle interno da empresa é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	4	4	4	2	4
	2	O sistema de controle interno do escritório tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.	3	4	4	2	4
	3	O sistema de controle interno da empresa tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.	4	3	4	2	4
	4	Todos os funcionários do escritório são responsáveis pela execução e gerenciamentos dos controles internos.	4	4	2	4	4

Fonte: Dados da Pesquisa

De acordo com os resultados encontrados, percebeu-se que alguns questionamentos relacionados a metodologia COSO, os gestores deram notas positivas para algumas perguntas, porém, o que se pode destacar são as questões que necessitam um ajuste por parte dos gestores e também dos funcionários. São questões que auxiliam o processo dos controles internos principalmente nas normas, processos e estruturas, sendo que as que se destacaram negativamente,

o ambiente de controle, avaliação de riscos, informação e comunicação e monitoramento, conforme visualiza-se no quadro 11.

Neste sentido, a organização poderá através dos resultados encontradas na pesquisa, realizar um melhoramento sobre as questões que não estão totalmente em acordo com as finalidades propostas pela metodologia COSO. Destaca-se que, com os controles internos em consonância com as diretrizes da empresa, traz uma segurança maior em relação aos processos executados. Sendo os processos mapeados desde o momento de sua inclusão, alteração e exclusão, fornecerá relatórios com menos vieses de erros e possíveis fraudes que poderão levar aos gestores tomarem decisões equivocadas.

5.1 Limitações e sugestões para futuras pesquisas

Com relação as limitações da pesquisa, foi aplicado um questionário em apenas uma organização e também, nos principais gestores dos departamentos. Sendo assim, as informações analisadas pertencem apenas aquela organização, sendo limitado apenas em 5 gestores. Porém, ressalta-se que o estudo tem relevância no sentido de proporcionar ao proprietário da organização uma de seus gestores relacionados aos controles internos, sendo assim, poderá realizar os ajustes necessários para que a empresa possa estar em acordo com a metodologia COSO e as diretrizes organizacionais.

Como sugestões para futuras pesquisas, destacam-se: a) A replicação da pesquisa em todos funcionários da organização; b) A realização de um estudo exploratório com mais empresas pesquisas, aumentando amostra; c) A utilização de ferramentas de análises de dados, com a finalidade de evidenciar resultados mais robustos.

Referencial Bibliográfico

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Auditoria, Conceitos e Aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BARBOSA, L. F. G. e SANTOS, O. M. dos. O Controle Interno como Ferramenta Gerencial nas Pequenas e Médias Empresas: Uma Análise por Meio da Percepção dos Contadores. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 21, n. 74, p. 04-13, jan/abr. 2019.

CORBARI, E. C. e MACEDO, J. de J. **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-ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf>. Acesso em: 27. abr. 2022.

- Cunha, A. V. (2018) **Metodologia do COSO aplicada em uma empresa multinacional do ramo do agronegócio**. Artigo de graduação. UFRGS LUME. Disponível em <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/197610> Acesso em 25. mai. 2022.
- DE FARIA, J. A.; BARBOSA, T. A.; LOPES, L. M. S.; OLIVEIRA, N. dos S. As percepções dos profissionais de contabilidade a respeito do controle interno como ferramenta gerencial em micro e pequenas empresas: um estudo na cidade de Serrinha-Bahia. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC**, [S. l.], disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3664>. Acesso em: 10 abr. 2022.
- FARIAS, R. P.; LUCA, M. M. M. e MACHADO, M. V. V. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança – Brasília**, v. 12, n. 3, p. 55 – 71, set/dez 2009
- GARCIA, O. P. e KINZLER, L. e ROJO, C. A. Análise dos Sistemas de Controle Interno em Empresas de Pequeno Porte. Interface – **Revista do Centro de Ciências Sociais Aplicadas**, v. 11, - n. 2, p 18, 2014.
- GATTRINGER, J. L., e MARINHO, S. V. O uso do modelo COSO na administração pública: um estudo nos municípios catarinenses. **Enfoque: Reflexão Contábil**, 39(1), 75-95. 2019.
- LIMA, L. S.; LEAL, E. A. e AGUIAR, J. E. Controles internos adotados pelas micro e pequenas empresas: um estudo com prestadores de serviços contábeis. 2013. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Uberlândia.
- LORENZONI, R. e VIEIRA, E. T. V. O Controle Interno e a Auditoria como Ferramenta de desenvolvimento nas Micro e Pequenas Empresas. **Revista Gestão e Desenvolvimento em Contexto**. VOL.1, Nº. 01, p. 118 – 132, 2013.
- MIGLIAVACCA, P. N. **Controles internos nas organizações**: um estudo abrangente dos princípios de controle interno: ferramentas para avaliação dos controles internos em sua organização. 2. ed. São Paulo: Edicta, 2004.
- MARTINS, E. Contabilidade de custos. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MORAES, J. C. F. Análise da eficácia da disseminação de conhecimentos sobre controles internos após sua implementação no Banco do Brasil. **Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Santa Catarina**, Santa Catarina. (2003).
- NUNES, T. R.; BRITO, L. de C. e FURTADO, R. M. S. **Controle Interno no Setor Contábil: estudo de caso em um escritório de contabilidade na cidade de Barreiras – Bahia**. Revista Científica Semana Acadêmica. Fortaleza, ano MMXVII, Nº. 000100, 2017.
- OLIVEIRA, R. F. de; SANTOS, E. A. dos e LUNKES, R. J. **Controle Interno: Um Estudo com Profissionais Contábeis da Grande Florianópolis-SC**. XIV Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. 2017
- PEREZ JUNIOR, J. H. **Auditoria das demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 76-97
- SANTOS, C. da L. dos e SOUZA, R. C. de. HILLEN, C. (2013). **Controle Interno: Análise baseada na Metodologia COSO em uma Empresa de Campo Mourão/PR**. Universidade Estadual do Paraná – Campus de Campo. VIII Encontro de Produção Científica e Tecnológica. 2013.
- SCHUH, C; ETGES, L. M.; SOUSA, M. A. B. de e MARTINS, V. de Q. **Controles Internos: Um Estudo em uma Organização Contábil**. Revista Gestão em Foco - Edição nº 11, 2019. p 123-133.
- SILVA, A. C. R. da. Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.
- SILVA, M. O. et al. **Procedimentos de controle interno em micro e pequenas empresas**. 2019. Monografia de especialização apresentada à Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte. 2019. 44 pag.
- VIEIRA, M. M. F. e ZOUAIN, D. M. **Pesquisa qualitativa em administração: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.
- WANDERLEY, C. A. N.; FONSECA, A. C. P. D. e PAULA, H. A. Controles Internos no Setor Público à Luz da Estrutura do COSO: O Caso de um Órgão de Compra da Marinha do Brasil. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 15, n. 30, p. 77-93, maio/ago. 2015.