

CONTROLE INTERNO DAS EMPRESAS SUPERMERCADISTAS DA REGIÃO
METROPOLITANA DE BELÉM: UMA ANÁLISE UTILIZANDO O MODELO DO
Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO

RESUMO

O objetivo desta pesquisa foi identificar o alinhamento entre os conceitos de eficácia na prevenção do risco corporativo, sugeridos pelo método do COSO e o controle interno. A avaliação do controle interno, segundo o COSO, é relevante para que possíveis riscos corporativos, envolvendo relatórios contábeis, como erros, fraudes, má-conduta ou irregularidades, sejam minimizados. Para tanto, foi realizado um levantamento nas principais redes supermercadistas do Pará, localizadas na região metropolitana de Belém. O questionário foi dividido em duas partes com o intuito de observar dois aspectos: 1º) a aderência das características do controle interno das empresas ao modelo do COSO e 2º) o grau de relevância dada por cada Gerente ou Responsável Financeiro das empresas. A análise permitiu observar que as quatro redes supermercadistas paraenses não apresentam controles internos completamente de acordo com estrutura sugerida pelo COSO. Além disso, as empresas pesquisadas não utilizam nenhum método específico, o que sugere que o controle interno vem sendo estruturado de forma aleatória, mas com razoável critério técnico.

Palavras-chave: Controle Interno; COSO; Gestão de Risco Corporativo

1 INTRODUÇÃO

A Gestão de Risco Corporativo vem apresentando crescente importância no contexto empresarial. Com o aumento da interdependência dos mercados, as empresas tornam-se mais vulneráveis aos diversos fatores de risco. Aspectos econômicos, financeiros e até mesmo movimentações competitivas propagam-se rapidamente, podendo afetar consideravelmente os resultados das empresas.

A importância da avaliação do controle interno, prevenindo riscos corporativos e possíveis colapsos gerenciais ou operacionais, justifica a investigação de como as empresas estão tratando o controle interno como esse instrumento de previsão de fatos na empresa, para controle ou novas oportunidades de investimentos.

O método de avaliação do controle Interno do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão *Treadway*) – (COSO) foi criado a mais de uma década nos Estados Unidos da América (EUA) para ajudar empresas e outras organizações a avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controle interno.

O objetivo desta pesquisa foi identificar o alinhamento entre os conceitos de eficácia na prevenção do risco corporativo, sugeridos pelo método do COSO e o controle interno. A avaliação do controle interno, segundo o COSO, é relevante para que possíveis riscos corporativos, envolvendo relatórios contábeis, como erros, fraudes, má-conduta ou irregularidades, sejam minimizados.

Para tanto, foi realizado um levantamento, no segundo semestre de 2010, nas principais redes supermercadistas do Pará, localizadas na região metropolitana de Belém, responsáveis por 10% do Produto Interno Bruto (PIB) Paraense, segundo a Associação Brasileira de Supermercados (ABRAS).

O questionário foi dividido em duas partes com o intuito de observar dois aspectos: 1º) a aderência das características do controle interno das empresas ao modelo do COSO e 2º) o grau de relevância dada por cada Gerente ou Responsável Financeiro das empresas.

A primeira parte do questionário utilizado contém questões distribuídas entre cinco elementos, que estão inter-relacionados e presentes no controle interno da metodologia do COSO, que são: 1) Ambiente de Controle; 2) Atividade de Controle; 3) Avaliação e gerenciamento dos riscos; 4) Monitoramento e 5) Informação e Comunicação. Cada elemento teve o total de 5 (cinco) questões dicotômicas, totalizando assim 25 (vinte e cinco) questões, cujas opções de respostas variam entre “Sim” e “Não”. As perguntas respondidas de forma positiva, ou seja, com o uso do “Sim”, indicam a aderência do controle interno das empresas ao estabelecido no modelo COSO.

A segunda parte do questionário observou o grau de relevância dado por cada Gerente ou Responsável Financeiro das empresas investigadas, levando em consideração a importância de cada um dos cinco elementos, indicados na primeira parte do questionário. Nessa análise foi colocado o nome de cada elemento e as respostas foram dadas em porcentagem, totalizando ao final 100%. Os dados coletados na segunda parte do questionário foram confrontados ao grau de relevância sugerida no modelo de avaliação sugerido pelo COSO para empresas de grande porte.

Com a análise nota-se que houve diferenças de grau de relevância dada pelas empresas em relação ao modelo utilizado. As maiores diferenças foram observadas no ambiente de controle, na avaliação e gerenciamento de riscos e nas atividades de controle.

Observou-se que as empresas supermercadistas paraenses não estão de acordo completamente com estrutura sugerida pelo COSO e também não utilizam de nenhum método específico, o que sugere que o controle interno vem sendo estruturado de forma aleatória, porém com razoável critério técnico.

2 RISCO CORPORATIVO

O risco corporativo é um conjunto de riscos a que uma empresa está submetida de maneira intencional ou não. Qualquer estratégia determinada em uma organização está conscientemente incorporando novos riscos ao seu negócio, segundo Bertolucci (2008).

O foco da gestão é manter um processo de criação de valor para os acionistas, observando que esse negócio sempre está exposto a um conjunto de riscos. No entanto, é necessário formar uma estrutura para monitoramento da exposição da empresa ao risco.

A empresa busca com a definição de uma nova estratégia identificar todos os riscos capazes de influência nos seus objetivos. Contudo no mundo interligado é praticamente impossível, com as limitações humanas e disponibilidades de informações, que uma empresa consiga identificar todos os riscos inerentes a seu negócio, seja no presente ou no futuro.

De forma mais direta, pode-se observar que a questão central do risco é o processo de antecipação dos efeitos financeiros do conjunto de riscos a que a empresa está exposta, sendo o risco financeiro a mensuração final dos efeitos de cada um dos riscos corporativos de forma totalizada.

Pode-se fazer uma comparação entre Risco Corporativo e Financeiro no Quadro 1 abaixo:

Quadro 1: Comparação entre Risco Corporativo e Financeiro

TIPOS DE RISCOS	RISCOS CORPORATIVOS	RISCOS FINANCEIROS
I – Identificação	a) Estratégicos b) de Gestão c) Operacionais	Resultado Econômico
II – Mensuração	Avaliação do Impacto de Probabilidade de Ocorrência de cada Risco Identificado	Retorno do Investimento Diferente do Esperado
III – Gestão	Processo de Antecipação e Monitoramento	Efetivação do Risco Corporativo
IV – Inserção no Processo de Gestão	Planejamento e controle	Controle e Execução

Fonte: Gerenciamento do Risco Corporativo em Controladoria (2008 p.185)

Em qualquer organização é de extrema importância o aperfeiçoamento dos controles internos e de gestão de risco, para que o gestor possa agir de forma preventiva, controlar e agregar também valor a sua empresa, não necessariamente por obrigação, mas para continuidade da organização.

Cada perfil organizacional apresenta um conjunto de riscos específicos, e para identificar o perfil do risco em uma determinada organização é necessário reconhecer que o conceito de risco é frequentemente utilizado em distintas perspectivas: risco como uma oportunidade, risco como perigo ou ameaça e risco como incerteza (PADOVEZE, 2008).

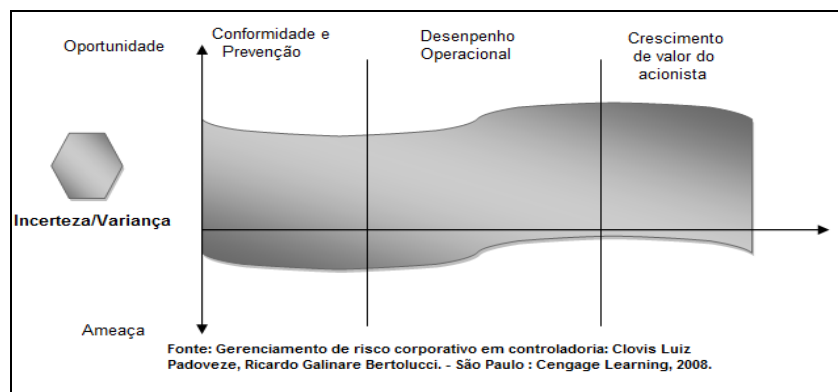
Risco como uma oportunidade está implícito no conceito, de risco e retorno. Quanto maior o risco maior o retorno esperado e necessariamente o potencial da perda.

Risco como perigo ou ameaça é o que os administradores referem-se a eventos potencialmente negativos como perdas financeiras, fraudes, danos à reputação, roubo ou furto, morte ou injúria, falha de sistemas, ou demandas judiciais. A gestão de risco significa instalar técnicas administrativas para reduzir a probabilidade de eventos negativos sem incorrer em custos excessivos nem paralisar a organização.

Risco com incerteza refere-se à distribuição de todos os resultados possíveis sejam positivos ou negativos. Nesse âmbito a gestão de risco procura reduzir a variação entre os resultados antecipados e os resultados reais.

Padoveze (2008, p.197) afirma que a definição tripartite do risco se liga de uma forma abrangente com uma ou mais funções nas companhias. O risco como oportunidade com frequência reflete a perspectiva da alta administração e os setores de planejamento. Esses conceitos sustentam o perfil de risco da organização ilustrado na Figura 1 em termos de risco contínuo

Figura 1: Risco Contínuo do Negócio



3 MODELO DE GERENCIAMENTO DE RISCO COM FOCO NO CONTROLE INTERNO

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão *Treadway*), o COSO, publicou a obra *Internal Control – Integrated Framework* (Controle Interno - Estrutura Integrada), a mais de uma década, com a intenção de auxiliar empresas e organizações de como fazer uma avaliação e como aumentar a eficiência de seus sistemas de controle interno. A partir desse momento, tornou-se o modelo de políticas e normas incorporadas por diversas organizações, que visam controlar melhor suas atividades, objetivando o cumprimento dos objetivos estabelecidos.

O COSO é uma entidade sem fins lucrativos, destinada à melhoria dos relatórios financeiros através dos princípios éticos, reforçando a efetividade dos controles internos e governança corporativa. É patrocinada por cinco grandes associações de classe de profissionais ligados à área financeira nos Estados Unidos:

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

Os representantes das empresas de investimento, das indústrias, dos contadores, e da Bolsa de Valores de New York são integrantes do Comitê. É importante ressaltar que o Comitê trabalha com autonomia, sem relação nenhuma com as entidades que a patrocina.

A finalidade do COSO é a realização de objetivos estabelecendo processo para as seguintes categorias:

- Eficácia e eficiência de operações;
- Confiabilidade dos relatórios financeiros
- Cumprimento das leis e regulamentos pertinentes.

No COSO, o Controle Interno é um processo formado por cinco elementos, que estão inter-relacionados e presentes em todo e qualquer controle interno, expostos na Figura 2 a seguir:

1. Monitoramento;
2. Informação e comunicação;
3. Atividade de controle;
4. Avaliação e gerenciamento dos riscos; e
5. Ambiente de controle.

Figura 2 Gerenciamento de Riscos na Empresa



Fonte: Gerenciamento de Riscos na Empresa – Integrated Framework Application Techniques, 2 vol set, item # 990015 poderão ser solicitadas ou no site da Internet www.cpa2biz.com

Monitoramento: Com o passar do tempo, o gerenciamento de riscos corporativos de uma organização modifica-se, por isso a necessidade de um monitoramento contínuo sob a realização das operações, atividades regulares de gerenciamento e supervisão de outras atividades decorrentes de execução de tarefas pelas pessoas. O monitoramento pode ser realizado de duas maneiras: através de atividade contínuas ou avaliações independentes. Nas avaliações independentes, normalmente, a administração opta a fazer o próprio monitoramento de forma contínua, sendo assim, quanto maior o alcance e a eficácia do monitoramento contínuo, menor a necessidade de se ter avaliações independentes.

Informação e Comunicação: Para o cumprimento de suas responsabilidades, é necessário que os funcionários sejam informados de forma coerente e no prazo. Os sistemas de informação produzem relatórios com informações operacionais, funcionais e de *compliance* (conformidade), tornando assim possível, a condução e controle do negócio. As informações relevantes geradas internamente, como externamente deverão ser publicadas. A comunicação para ser eficaz deve proceder em todos os níveis da organização e também, com terceiros, como clientes, fornecedores, órgãos reguladores e acionistas.

Atividade de controle: Atividades de controle, é considerado por vários autores, sendo políticas e processos pré-estabelecidos que contribuirão com as respostas aos riscos, diretamente ou mediante a aplicação de tecnologia, para que estas sejam executadas com eficácia. Estas atividades ocorrem em todos os níveis, incluindo todas as funções da empresa, como aprovação, verificação, autorização, reconciliação e revisão do desempenho operacional, da segurança dos bens e da segregação de responsabilidades. Dependendo das circunstâncias, uma atividade de controle pode auxiliar a atender aos objetivos em mais de uma categoria, por exemplo, estes controles podem assegurar relatórios confiáveis, que por sua vez, podem servir para obrigar o seu cumprimento e assim por diante.

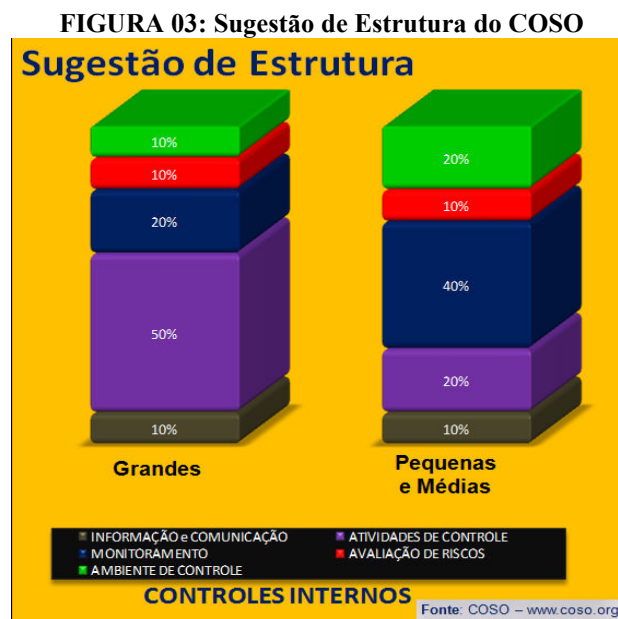
Avaliação e Gerenciamento de Riscos: Consiste na identificação e análise dos riscos, internos e externos, ligados ao não cumprimento das metas operacionais, de informação e de conformidade da empresa. Nesta avaliação deve ser levado em consideração a gravidade do risco, a frequência com que está ocorrendo e seus impactos. O conjunto desta análise, forma a

base para a definição de como estes riscos serão gerenciados e para que os administrados definam os níveis de riscos que estão dispostos a assumir. A avaliação de risco é responsabilidade da administração, entretanto, cabe a Auditoria Interna fazer uma avaliação própria, para que seja confrontada com a feita pelos administradores. Se a empresa não tem objetivos e metas claros, não existe a necessidade de Controles Internos.

Ambiente de controle: Ambiente de Controle é o alicerce para os outros componentes, é a consciência de controle da entidade. Um ambiente de controle é dito como efetivo quando os integrantes da entidade sabem quais são suas responsabilidades, o ponto máximo que sua autoridade pode chegar, e se tem a consciência, competência e comprometimento de se fazer o correto de forma correta. Está relacionado a fatores como a ética, formas de conduta, política de recursos humanos, etc. O papel da alta administração neste componente é determinante, deve-se deixar claro para os funcionários as políticas, procedimentos, Código de Ética e o Código de Conduta a serem adotados, sendo de maneira formal ou informal, o objetivo é que seja claro aos funcionários da entidade.

4 SUGESTÃO DE ESTRUTURA DO COSO

O modelo sugerido pelo COSO para avaliação do Controle Interno esta dividido nos cinco elementos citados e distribuídos em percentuais levando em consideração os níveis de horas investidas e o grau de relevância para os gestores.



Verifica-se que a relevância dada a cada elemento do controle interno das grandes empresas é diferenciada em relação às pequenas e médias. Essa diferença na distribuição dos percentuais justifica-se, pelo fato de que nas pequenas empresas os diretores conhecem amplamente os processos da organização de forma direta e explicita, dessa forma deve-se coloca mais confiança no monitoramento do que nas atividades de controle.

Embora possa haver menos dependência direta sobre as atividades de controle nas empresas menores, há certas atividades de controle fundamentais que precisam ser implementados em cada empresa. Tanto as empresas maiores e menores terão atividades de

controle semelhantes, incluindo conciliações de contas-chave, as aprovações de grandes operações e controles de entrada diferentes.

Saldos de conta não são apenas as operações baseadas os saldos das contas financeiras são afetadas por três grandes conjuntos de processos, a saber:

- Sistemas de processamento de transações;
- Estimativas Contábeis e sistemas subjacentes, processos e informação de apoio estas estimativas; e
- As entradas de Ajuste, as entradas de fechamento e transações incomuns.

5 CONTROLE INTERNO

Nos últimos anos, com a nova ordem política, econômica, social e cultural, os empreendedores são obrigados a assumir uma nova postura em relação aos seus ativos, devido muitas empresas não estarem conseguindo sobreviver ao seu primeiro ano de existência. Dentre os vários motivos possíveis para essa situação desastrosa, um deles está voltado às deficiências nos sistemas de controle interno. Os problemas de controle interno nas empresas modernas estão em todos os seguimentos, como: compras, vendas, contas a receber, contas a pagar, estoques, etc, sendo que, se implantado um trabalho adequado em cada área específica, os resultados serão mais favoráveis e com menores perdas.

Alguns escândalos no mundo financeiro ocorridos por atividades duvidosas praticadas, participações não registradas em livro, reconhecimento de receitas impróprias e procedimentos incorretos, trouxe a tona um grande problema, os executivos de tais empresas afirmarem que não tinham conhecimento dos fatos.

Alguns exemplos de escândalos financeiros e contábeis segundo vários canais de comunicação nacionais e internacionais (Globo - BRA, *The Times* – ING, *El Pais* – ESP):

- Junho de 2000: Xerox falsifica os resultados financeiros de 5 anos para aumentar a receita em US\$ 1,5 Bilhão.
- Outubro 2001: A Enron aumenta lucros e omite débitos usando praticas contábeis questionáveis, manipula o mercado de energia do Texas e suborna representantes de governos estrangeiros para ganhar concorrências.
- 2002: Outros escândalos financeiros em empresas como: Credit Suisse, Merrill Lynch, Merck Tyco e diversas empresas do ramo de energia.
- 2002: Aprova-se a Lei Sarbanes-Oxley – SOX no Senado americano, dando grande importância a função dos Controles Internos.

Segundo o COSO (2005),

Controle Interno é um processo, desenvolvido para garantir, com razoável certeza, que sejam atingidos os objetivos da empresa, nas seguintes categorias:

- Eficácia e eficiência de operações;
- Confiabilidade nos registros contábeis e financeiros e
- Conformidade com as leis e regulamentos.

O AICPA, *American Institute of Certified Public Accountants*, por meio do Relatório Especial da Comissão de Procedimentos de Auditoria, define:

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.

Após a leitura destes conceitos, afirma-se com clareza que o controle interno compreende-se por um plano de organização, com todos os métodos coordenados e medidas tomadas pela empresa organização para proteger seu ativo, verificar a exatidão e fidedignidade de seus dados contábeis, incrementando assim a eficiência operacional e promovendo a obediência das diretrizes administrativas estabelecidas.

O controle interno envolve todas as atividades e rotinas da empresa, de natureza contábil e administrativa, para que seus colaboradores possam compreender, respeitar e que façam cumprir as políticas assim traçadas pela administração. Os ativos devem ter sua integridade protegida, e todas as operações da empresa precisam ser devidamente registradas contabilmente e com transparência, retratadas em suas demonstrações financeiras.

6 MÉTODO

Com base no modelo de avaliação do controle interno do COSO, foi feito um levantamento nas maiores redes supermercadista da região metropolitana de Belém, segundo o *ranking* da ABRAS. Esse levantamento foi realizado por meio de um questionário aplicado diretamente às empresas, no período de 22/10 a 27/10 de 2010, com o intuito de avaliar como o Controle Interno vem sendo utilizado, segundo o COSO, que tem por objetivo identificar o alinhamento de conceito de eficácia do controle interno e para que possíveis riscos corporativos envolvendo relatórios contábeis, como erros, fraudes, má- conduta ou irregularidades, sejam minimizados.

6.1 Sobre o Questionário

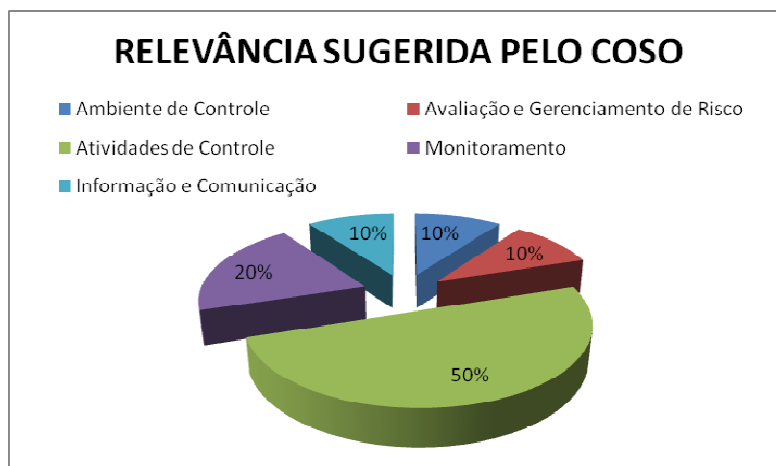
O questionário foi dividido em duas partes com o intuito de observar dois aspectos: 1º) a aderência das características do controle interno das empresas ao modelo do COSO e 2º) o grau de relevância dada por cada Gerente ou Responsável Financeiro das empresas.

A primeira parte do questionário utilizado contém questões distribuídas entre cinco elementos, que estão inter-relacionados e presentes no controle interno da metodologia do COSO, que são: 1) Ambiente de Controle; 2) Atividade de Controle; 3) Avaliação e gerenciamento dos riscos; 4) Monitoramento e 5) Informação e Comunicação. Cada elemento teve o total de 5 (cinco) questões dicotômicas, totalizando assim 25 (vinte e cinco) questões, cujas opções de respostas variam entre “Sim” e “Não”. As perguntas respondidas de forma positiva, ou seja, com o uso do “Sim”, indicam a aderência do controle interno das empresas ao estabelecido no modelo COSO.

A segunda parte do questionário observou o grau de relevância dado por cada Gerente ou Responsável Financeiro das empresas investigadas, levando em consideração a importância de cada um dos cinco elementos, indicados na primeira parte do questionário. Nessa análise foi colocado o nome de cada elemento e as respostas foram dadas em porcentagem, totalizando ao final 100%.

Os dados coletados na segunda parte do questionário foram confrontados ao grau de relevância sugerida no modelo de avaliação sugerido pelo COSO para empresas de grande porte, conforme demonstrado na Figura 4 a seguir.

Figura 4: Relevância Sugerida pelo COSO para empresas de grande porte



Esta distribuição refere-se à relação de estratégias no monitoramento, avaliando as quantidades de horas, pessoal disponível e quanto a empresa deve levar em relevância cada tipo de controle.

6.2 Amostra

Em agosto e setembro de 2007, a Associação Paraense de Supermercados (Aspas) realizou, em parceria com o Instituto Simetria, o primeiro censo completo do setor de supermercados do Pará, chegando aos seguintes números. Em todo o Estado, são 2.500 lojas, gerando 37 mil empregos diretos, com um faturamento estimado em R\$ 3,5 bilhões, o que confirma a participação do setor em 10% do PIB paraense. No faturamento nacional do setor, a participação do Pará está em 3%.

A pesquisa cobriu todos os 143 municípios do Pará e constatou que 34% das lojas estão na mesorregião de Belém (11 municípios). Os demais 66% estão no interior do estado, mostrando uma presença cada vez mais forte do varejo de auto-serviço em todas as regiões. Quanto ao tamanho das lojas, 90% são consideradas de pequeno e médio porte, com até 1.000m².

Quase 12% dos supermercados possuem em seu quadro funcional pessoas com alguma necessidade especial e 43% dos lojistas paraenses afirmam desenvolver alguma ação de responsabilidade social.

Foram selecionadas intencionalmente as quatro maiores redes supermercadistas do Pará, localizados na região metropolitana de Belém, considerando o tamanho e volume de negócios, que as caracterizam como de médio e grande porte, estão localizadas na região metropolitana de Belém, responsáveis por 10% do Produto Interno Bruto (PIB) Paraense, segundo a Associação Brasileira de Supermercados (ABRAS).

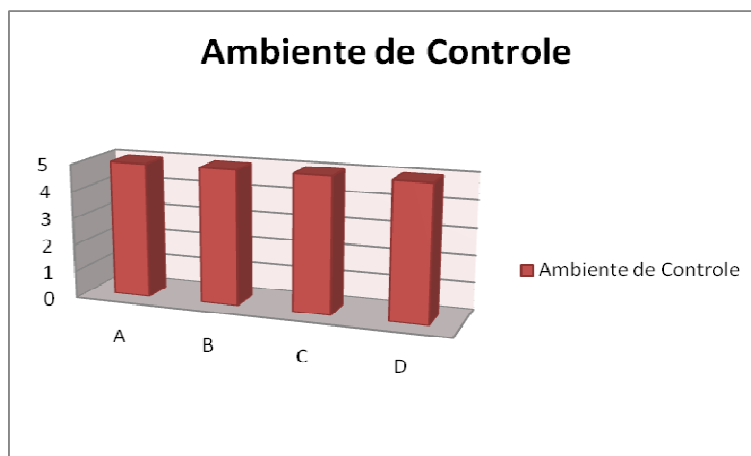
7 RESULTADOS

7.1 Aderência do controle interno das empresas ao modelo do COSO

Os resultados apresentados a seguir têm o objetivo de observar isoladamente como cada um dos cinco elementos do controle interno vem sendo aplicados pelas redes

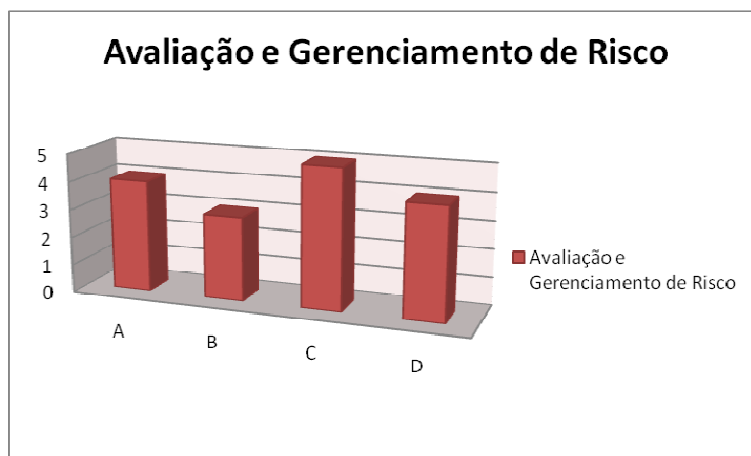
supermercadistas A, B, C e D. Ao final são citadas as respostas negativas e apresentada a média em percentual de eficiência do elemento segundo o COSO.

Figura 5: Ambiente de Controle



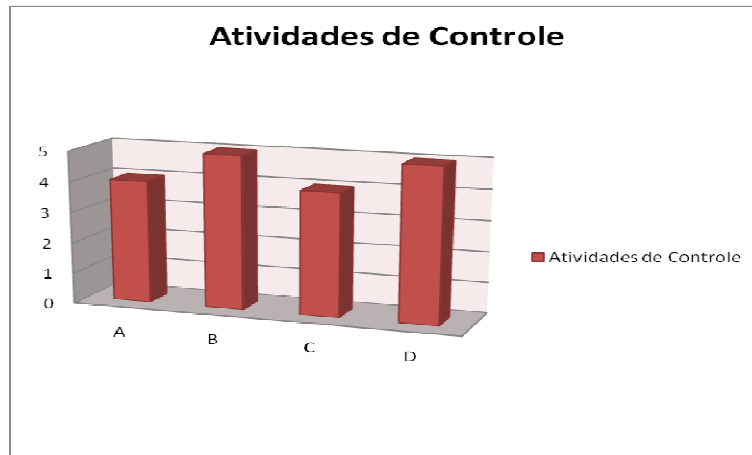
Com a aplicação do questionário pode-se observar, conforme a Figura 5, que nas redes supermercadista do Grupo A, B, C e D o grau de relevância dado ao Ambiente de Controle tem a média de 100%, pois todos responderam "SIM" as perguntas relacionadas, indicando que fatores como a ética, formas de conduta, política de recursos humanos, entre outros vem sendo aplicados de forma aderente ao estabelecido pelo modelo do COSO.

Figura 6: Avaliação e Gerenciamento de Risco



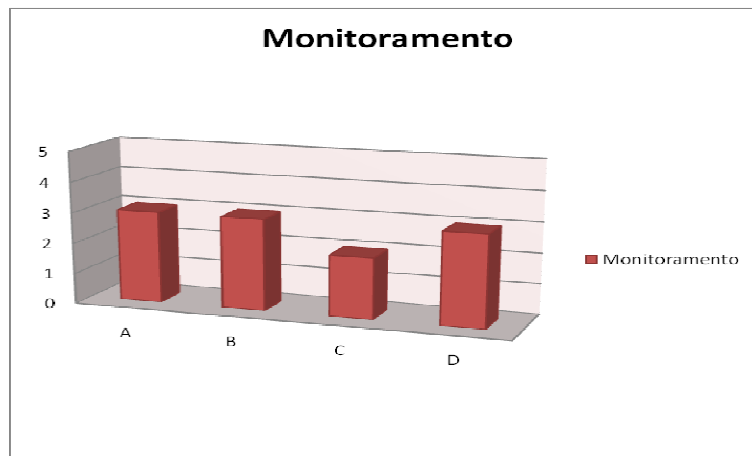
Em relação à avaliação e gerenciamento de riscos, conforme Figura 6, obteve-se a média de 80% de relevância. O supermercado B e o D não possuem histórico de perdas/fraudes internas. Os supermercados A e B responderam com "Não" a questão de se existe uma estimativa as probabilidades de ocorrência e/ou impactos dos riscos em áreas operacionais e administrativas. A avaliação e gerenciamento de risco têm o objetivo de identificar e analisar os riscos internos e externos, para que estes sejam gerenciados e definidos os níveis de riscos que os administradores estão dispostos a assumir, sendo assim o supermercado B, A e D não atendem aos requisitos determinados pelo COSO.

Figura 7 Atividades de Controle



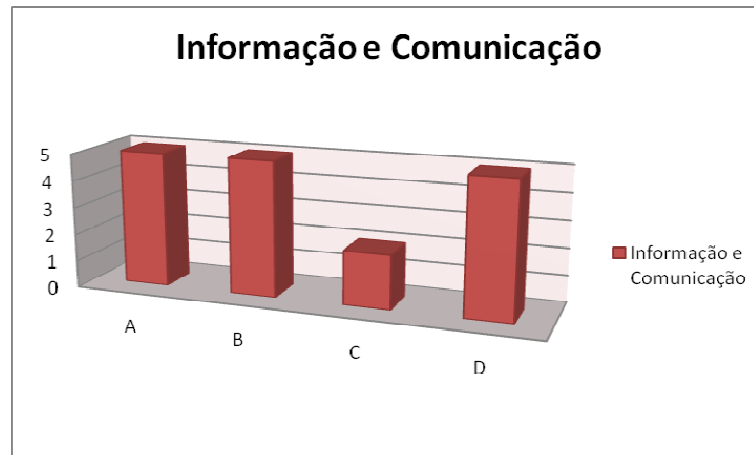
As redes supermercadistas A e C responderam da mesma forma ao tópico referente a Atividades de Controle, ambas responderam com “NÃO” a pergunta se possuíam Auditoria Interna (ou órgão específico). A média com a aplicação do questionário foi de 90%, conforme se observa na Figura 7. Segundo vários autores, atividades de controle são políticas e processos pré-estabelecidos, que contribuem com as respostas aos riscos. Observa-se que A e C não atenderam aos requisitos determinado pelo COSO.

Figura 8 Monitoramento



Segundo as respostas do questionário aplicado, nota-se que A, B, C e D responderam com “NÃO” as perguntas se seus métodos de monitoramento são modificados constantemente e se incêndios, desgastes, obsolescência e perdas são previstas pelo monitoramento. A rede C também foi negativa a pergunta se o monitoramento da mesma vem sendo feito por avaliações independentes. Assim chega-se a media percentual que 55% dos quesitos foram atendidos, de acordo com a Figura 8.

Figura 9 Informação e Comunicação



A Figura 9 mostra os resultados do elemento Informação e Comunicação, cuja média atingida foi de 85%. Vale ressaltar que estes 15% refere-se somente a empresa C, que respondeu negativamente em relação à eficácia do sistema de informática utilizado no Controle Interno, se os funcionários possuem facilidade em entrar em contato com a alta administração e se a comunicação é suficiente em todos os níveis de organização. Concluindo-se assim que 20% dos quesitos não foram atingidos segundo o modelo COSO.

7.2 Grau de relevância do Controle Interno

O **Ambiente de Controle** apresentou uma variação considerável em relação ao COSO, sendo sugerido um grau de relevância menor do que as empresas paraenses apresentaram. Esses dados evidenciam um excesso de controle no ambiente das empresas, consequentemente esse excesso pode atrapalhar a operacionalização, dificultando um melhor rendimento dos colaboradores.

Avaliação e Gerenciamento de Risco teve um alto grau de importância dado pelas empresas supermercadistas. É incontestável a importância da gestão de risco para uma avaliação precisa, mas considerando os esforços com outras estratégias para aumentar a eficiência dos controles, esse desvio de foco pode atrapalhar o resultado das empresas.

As atividades de Controle tem extrema importância para as grandes empresas segundo o COSO, entretanto este elemento ficou bem abaixo no nível de relevância dada pelas empresas paraenses. Segundo COSO, essa distribuição de relevância inadequada pode acarretar em oito problemas de natureza diferentes:

- **Alçadas** é o estabelecimento de limites aos funcionários, quanto a tomar uma posição em nome da organização. Um exemplo que podemos citar é o estabelecimento dos tetos assumidos por um operador de mercado para cada horizonte de investimento.
- **Autorizações** de supervisores para decisões de cunho estratégico ou operacional, que são de extrema importância para organização, estas devem ser validadas de forma segura, sendo manual ou automática.
- **As atividades de Conciliação** são responsáveis pelo confronto e confirmação das informações geradas pela entidade.

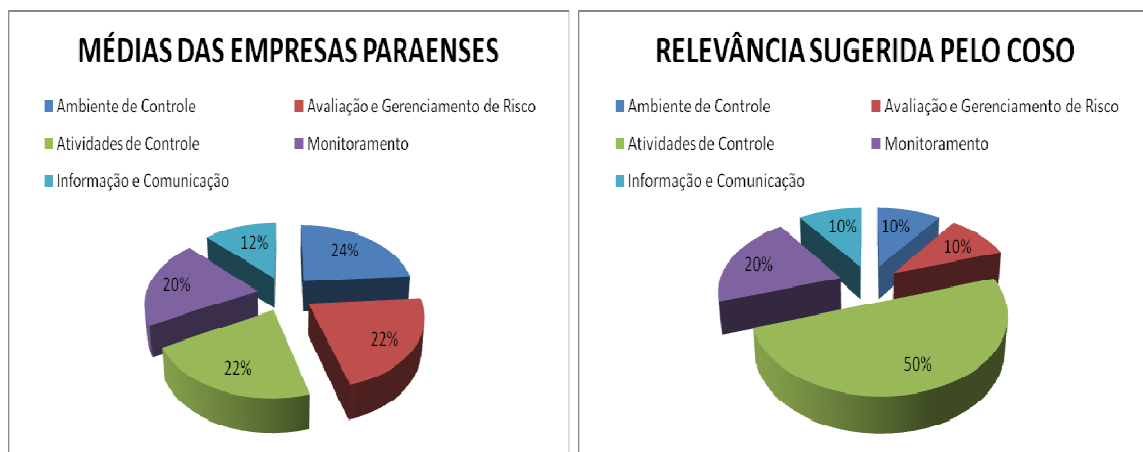
- Revisões de desempenho estão ligadas ao acompanhamento e avaliação dos objetivos da organização, assim antecipam mudanças que podem impactar negativamente a empresa.
- Segurança física é o melhor método de proteger os ativos, e imprescindível controlar a entrada e saída de funcionários e materiais, senhas para arquivos eletrônicos, ‘call-back’ para acessos remotos, criptografia e outros.
- Segregação de funções é importante para a eficiência dos controles internos. A segregação pode diminuir risco de erros humanos ligados a ações indesejadas.
- Sistemas Informatizados e controles informatizados dividem-se em dois tipos:
 - Controles gerais: pressupõe os controles nos centros de processamentos de dados e controles na aquisição, desenvolvimento e manutenção de programas e sistemas.
 - Controles de aplicativos: são os controles existentes nos aplicativos corporativos, que têm a finalidade de garantir a integridade e veracidade dos dados e transações.

No **Monitoramento** o percentual apresentado pelo estudo demonstra que é feito de forma adequada pela empresas paraenses atendendo todos os quesitos do elemento, segundo os do COSO.

Informação e comunicação teve uma pequena diferença de 2% em relação ao COSO, não divergindo do que é sugerido. Dessa maneira a informação tende a fluir de forma correta.

A seguir, a Figura 10 mostra a comparação entre o modelo do COSO e os controles internos das empresas supermercadistas paraenses.

Figura 10: Comparação de Alinhamento entre o COSO e as empresas supermercadistas Paraense



8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa aplicada nas redes supermercadista da Região metropolitana de Belém teve como objetivo a avaliação dos seus controles internos, confrontados ao modelo sugerido pelo COSO. Com a análise nota-se que houve diferenças de grau de relevância dada pelas

empresas em relação ao modelo utilizado. As maiores diferenças foram observadas no ambiente de controle, na avaliação e gerenciamento de riscos e nas atividades de controle.

Observou-se que as empresas supermercadistas paraenses não estão de acordo completamente com estrutura sugerida pelo COSO e também não utilizam de nenhum método específico, o que sugere que o controle interno vem sendo estruturado de forma aleatória, porém com razoável critério técnico.

Deve-se atentar que a função de um Controle interno é assegurar que as informações geradas pela empresa sejam seguras e confiáveis, contudo é preciso distribuir os elementos do controle interno de forma eficiente. No âmbito geral, as empresas distribuem equitativamente os elementos de controle, sendo que se deveria observar o que é mais estratégico para uma organização de grande porte.

As atividades de controle deveriam ser o principal foco das organizações desse nível, tendo em vista as várias fases de operacionalização dos produtos, o grande número de colaboradores e inúmeras ocorrências, que esse agregado pode gerar a organização.

9 REFERÊNCIAS

ABRAS, Associação Brasileira dos Supermercados, Disponível em: <[HTTP://www.abrasnet.com.br](http://www.abrasnet.com.br)>. Acessado 19 de agosto de 2010.

AICPA – American Institute of Certified Public Accountant: Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Norte Americano de Contadores Públicos.

PADOVEZE, Clovis Luiz; BERTOLUCCI, Ricardo Galinari. Gerenciamento de risco corporativo em controladoria. São Paulo, Cengage Learning, 2008.

FLAHERTY, John J. Artigo Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada. Disponível em: <www.coso.org/.../COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf>. Acesso em 26/09/2010.

ROCQUE, Eduarda La. Guia de orientação para o gerenciamento de riscos corporativos / Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. São Paulo, SP: IBGC, 2007.

APÊNDICE – QUESTIONÁRIO UTILIZADO NA COLETA DE DADOS

PARTE I – ADERÊNCIA DO CONTROLE INTERNO AO MODELO DO COSO

1. AMBIENTE DE CONTROLE		
PERGUNTAS	SIM	NÃO
Existem procedimentos e/ou instruções de trabalho padronizados?		
Há planejamento para o treinamento?		
Existe código formalizado de ética/conduita?		
Há mecanismos de participação dos servidores na elaboração das regras de conduta?		
Se o funcionário agir em desrespeito ao código de conduta, são tomadas medidas disciplinares e/ou punitivas?		
2. AVALIAÇÃO E GERENCIAMENTO DE RISCOS		
PERGUNTAS	SIM	NÃO
Os objetivos e metas da organização se encontram formalizados?		
Foram identificados os processos críticos na área operacional da empresa?		
Existem históricos de perdas/fraudes internas?		
São feitas contagens físicas de estoques?		
Foram estimadas as probabilidades de ocorrência e/ou impactos dos riscos nas áreas operacionais e administrativas?		
3. ATIVIDADES DE CONTROLE		
PERGUNTAS	SIM	NÃO
Existem normas internas de procedimentos/processos de trabalho explicitamente definidos?		
As compras de mercadorias são centralizadas?		
O sistema de processamento de informações é seguro e confiável?		
A Entidade apresenta planejamento gerencial com estabelecimento de metas e/ou diretrizes?		
A Unidade têm Auditoria Interna (ou órgão específico)?		
4. MONITORAMENTO		
PERGUNTAS	SIM	NÃO
Existe monitoramento das atividades gerenciais ou avaliações independentes na empresa?		
Essa atividade é monitorada regularmente?		
Os métodos de monitoramento são modificados constantemente?		
O monitoramento da empresa é feito por meio de avaliações independentes?		
Existem riscos de incêndio, desgaste, obsolescência e perdas previstas pelo monitoramento?		
5. INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO		
PERGUNTAS	SIM	NÃO
Existe um ambiente de comunicação adequado e eficiente?		
Os sistemas de informática utilizados no controle interno e na tomada de decisões são suficientes para atender a necessidade da empresa?		
Os funcionários possuem facilidade para entrar em contato com a alta administração?		
A comunicação é suficiente em todos os níveis da organização?		
Há comunicação ágil entre a administração e clientes, fornecedores, órgãos reguladores e acionistas?		

PARTE II – GRAU DE RELEVÂNCIA DOS ELEMENTOS DO CONTROLE INTERNO

ELEMENTOS DO CONTROLE INTERNO	GRAU DE RELEVÂNCIA DISTRIBUIDOS EM PERCENTUAIS (%)
1. AMBIENTE DE CONTROLE	
2. AVALIAÇÃO E GERENCIAMENTO DE RISCO	
3. ATIVIDADES DE CONTROLE	
4. MONITORAMENTO	
5. INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	
TOTAL	100%