

<http://dx.doi.org/10.21714/19-82-25372018v12n1p317>

Controle Interno em Empresas Familiares de Pequeno Porte: uma aplicação do modelo COSO II

Laisy Carneiro do Nascimento Ayres
Universidade Federal da Paraíba - UFPB
laisy_ayres@hotmail.com

Vera Lúcia Cruz
Universidade Federal da Paraíba - UFPB
verac22@hotmail.com

Ramon Rodrigues dos Santos
Universidade Federal da Paraíba - UFPB
ramonrdgs@gmail.com

Rodrigo José Guerra Leone
Universidade Potiguar - UnP
rodrigo.leone@gestorfp.com.br

recebido em 31 de março de 2017
aprovado em 23 de outubro de 2017

Resumo: A utilização do controle interno nas empresas tem, entre seus objetivos, salvaguardar os ativos da empresa e sua utilização pode ajudar no desenvolvimento das mesmas. Dessa forma, o presente estudo objetivou evidenciar os procedimentos do controle interno da empresa familiar, em relação ao modelo COSO II, e demonstrar os pontos de aderências e/ou divergências do controle interno da entidade. A pesquisa se caracterizou como descritiva e quali-quantitativa. Em relação aos métodos, foram utilizadas fontes bibliográficas, através da consulta em materiais relacionados ao estudo, e classificado como estudo de caso por ter sido realizado dentro de uma empresa com a participação de todos os setores envolvidos no processo. A coleta de dados foi realizada através de questionário, com perguntas objetivas aplicadas aos donos e funcionários da empresa em estudo. As informações coletadas foram tratadas e trabalhadas a fim de se chegar à resposta da questão: Como são utilizados os procedimentos operacionais do controle interno na empresa familiar em relação ao modelo COSO II? A partir das análises dos dados, conclui-se que os procedimentos operacionais do controle interno da empresa, em relação ao modelo COSO II, estão aderentes em 89,37% dos procedimentos. Entretanto, alguns procedimentos não estão de acordo com o modelo, apresentando a necessidade de melhorias e atualizações, visto que, na prática, o controle interno em pleno funcionamento ajuda aos gestores na tomada de decisões da organização.

Palavras-chave: Controle Interno. COSO II. Empresa Familiar

1 Introdução

O aparecimento de novos negócios realizados por empresas familiares no Brasil, vem crescendo nos últimos anos e participando de alguma forma do contexto econômico do país. Apesar do aumento da quantidade de empresas familiares nos últimos anos, sua existência ocorreu há muitas décadas sendo uma das mais antigas formas de negócio que apareceram ao longo da evolução da humanidade. Além disso, a experiência histórica demonstra que esse estrato de empresas vem se mostrando essencial e indispensável às economias desenvolvidas ou em desenvolvimento (OLIVEIRA; MÜLLER; NAKAMURA, 2000; BORGES; LESCURA; OLIVEIRA, 2012).

Neste contexto, as empresas familiares buscam várias ferramentas para competir e continuar no mercado, dentre elas, evidencia-se que a utilização do controle interno pode ajudar a administração no alcance de suas metas e objetivos. Com isso, a qualidade do controle interno pode melhorar na sobrevivência destas, interpretando riscos, impactos e probabilidades de ocorrência, de modo a propiciar controles eficazes que auxiliem os gestores.

Uma empresa sem um bom controle interno tende a dificultar a sua continuidade no mercado competitivo, pois os riscos de uma empresa sem controle são muitos e a empresa fica propícia a fraudes, erros, falta de precisão nas decisões, entre outros. Neste aspecto, partindo-se do pressuposto que a observância de que a auditoria está instituída para ser um instrumento de avaliação dos procedimentos dos controles está corroborada pelo órgão *The Institute of Internal Auditors* (IIA, 2016) que resume a Auditoria Interna como uma atividade de avaliação independente e de assessoria a gestão, desenvolvida de forma sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia da gestão de riscos dos processos de governança e controles.

Quanto aos controles, a obra *Internal Control – Integrated Framework do Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO* (Comitê das Organizações Patrocinadoras) pode ser considerada como uma referência para as organizações avaliarem e melhorarem os relatórios financeiros de controles internos e governança corporativa, uma vez que o ambiente de controle representa a filosofia da entidade em relação a reduzir riscos e assimilar a cultura de controle nas instituições (CANNAVINA; PARISI, 2015; SOUZA JUNIOR, 2016).

Cabe ressaltar que, em 2013, foi publicado o COSO III, que direciona a atenção ao controle interno e suas aplicações, substituindo o COSO I (COSO 2013). Entretanto, o presente trabalho aborda o COSO II, uma vez que, ao mesmo tempo em que não abandona os critérios do antigo COSO I, os incorpora, adotando além dos critérios relacionados aos controles internos, uma análise da capacidade de gerenciamento de riscos (SOUZA JUNIOR; SILVA, 2016)

Com base no contexto, chega-se ao seguinte questionamento deste estudo: **Qual a aderência dos procedimentos operacionais de controle interno na empresa familiar estudada em relação ao modelo COSO II?** A presente pesquisa se justifica, tendo em vista que ela pode contribuir para fomentar o estudo sobre a aplicação do COSO II em empresas familiares, contribuindo para a evidência do nível de controle interno empregado por este segmento e buscando suprir esta lacuna, relacionada a prática do controle interno na perspectiva de uma metodologia de gerenciamento de risco, como o COSO II.

De forma geral, até mesmo as menores dentre estas empresas têm suscitado o interesse dos pesquisadores, uma vez da sua importância no contexto nacional e regional. Além disso, parte dos pesquisadores na área de gestão considera que uma das maiores dificuldades ao seu estudar empresas de pequeno porte é a heterogeneidade entre elas, justificada pelo atraso em

estudos e pesquisadas voltadas a esta temática (LEONE; LEONE, 2012). Ademais, evidencia-se que a cada ano cresce o número de empresas e, entre elas, empresas familiares que necessitam gerir seus negócios com o intuito de obter lucro, podendo utilizar o controle interno para ajudar no desenvolvimento de suas atividades. Somado a isso, o campo de estudos sobre empresas familiares também é relativamente jovem (BORGES; LESCURA; OLIVEIRA, 2012).

2. Fundamentação Teórica.

2.1 Controle Interno.

O controle interno corresponde ao plano de organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados em uma empresa para proteger seus ativos, verificar a exatidão operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas na empresa (PEREZ; HERNANDEZ, 2011). Logo, o controle interno é um conjunto de métodos e procedimentos desempenhados em uma empresa, tendo em vista assegurar os ativos, análise e conferência, promovendo eficiência e eficácia nas atividades (BARBOSA, 2014).

Neste aspecto, o controle interno em operação na empresa pode ajudá-las no desenvolvimento de suas atividades, auxiliando a administração no alcance de suas metas e objetivos. Este controle deve, obviamente, ser proporcional ao tamanho da organização, sendo determinante, a velocidade e o montante das operações realizadas pela empresa, para que o custo não seja superior aos benefícios. Os sistemas de controle interno possuem características gerais e eficientes para ajudar no funcionamento do controle da gestão, apresentadas, de forma geral, no Quadro 1.

Quadro 1 – Características de um sistema de controle interno

Características do sistema de Controle Interno (ATTIE, 2012)	Características de um eficiente sistema de Controle Interno (CREPALDI, 2013)
Plano de organização que proporcione segregação de funções apropriada das responsabilidades funcionais.	Plano de organização que proporcione apropriada segregação de funções e correta divisão das responsabilidades funcionais.
Sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre ativo, passivo, receitas, custos e despesas.	Observação de práticas salutaras no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização.
Observação de práticas salutaras no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização.	Sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas.
Pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para a execução de suas atribuições.	Pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para a execução de suas atribuições.

Fonte: Adaptado de Attie (2012) e Crepaldi (2013)

De forma eficiente, o sistema de controle interno está na busca de melhoria no plano de organização da entidade, com o intuito de deixar seus ativos mais seguros para ajudar na tomada de decisões. Além disso, de acordo com os autores, ambos possuem uma mesma visão das características de um sistema de controle interno, como plano de organização, sistema de autorização e procedimentos de escrituração, práticas salutaras e pessoal qualificado. Desta forma, evidencia-se que, para que o sistema de controle interno funcione de forma correta não depende apenas do planejamento da empresa e da eficiência dos procedimentos e práticas estabelecidas, mas também da interação e envolvimento de todo o grupo de pessoas envolvidas na empresa.



O controle interno é composto por objetivos que buscam possibilitar a sua eficiência nas empresas. Logo, os objetivos do controle interno se apresentam como um conjunto de práticas, tendo como finalidade a proteção dos interesses da entidade, salvaguardar o patrimônio e a busca pela informação adequada, almejando assim a eficiência empresarial. Para realizar essas práticas de controle, o material *Internal Control – Integrated Framework* (estrutura) COSO incentiva as organizações para que desenvolva, de forma efetiva e eficaz, seu sistema de controle interno para que se adaptem aos ambientes operacionais da empresa, com o intuito de reduzir os riscos para níveis aceitáveis.

2.2 Controle em Empresas Familiares de Pequeno Porte.

No Brasil, as empresas familiares surgiram ainda com as Capitania Hereditárias, no início do século XIV, a partir da criação de vínculos econômicos e sociais entre os membros de uma só família (BORNHOLDT, 2005; OLIVEIRA, 2010). Em termos de classificação, é útil dividi-las em dois grupos (GANDRA, 1999): as empresas menores (pequeno e médio porte) e que possuem um capital fechado e controle centralizado, e as empresas maiores, de grande porte, que possuem capital aberto e seu controle descentralizado, com setores definidos.

Juste (2004) define uma empresa familiar como uma organização que obtém lucros através dos seus proprietários, com a inclusão de membros da família, como pais, filhos, irmãos ou até mesmo, membros de outras gerações, como primos, ressalvando que, nestes casos, existe na administração da empresa, particularidades relacionadas às contestações por conflitos de autoridade e de poder, que seriam difíceis de serem geridos pela presença de sentimentos pessoais envolvidos.

A dificuldade em obter uma definição consensual sobre empresa familiar reside no fato dos negócios familiares tomarem forma de realidades multidimensionais, não havendo, portanto, um consenso entre a comunidade acadêmica um conceito que pudesse abordar realmente o que vem a ser esse tipo de negócio (MORAES FILHO, 2009; FREITAS; BARTH, 2011). Entretanto, convencionou-se ao conceito à ligação a uma família pelo menos durante duas gerações e com ligações familiares que possam exercer influências sobre as diretrizes empresariais.

De forma geral, o processo de gestão de uma empresa familiar poderia ser influenciado e afetar o alcance os objetivos organizacionais, uma vez que o tomador de decisão é um membro da família e os valores individuais podem sobrepor os valores institucionais. Esta questão pode iniciar uma discussão sobre possíveis lacunas que a empresa pode ter em sua estrutura organizacional interna, para alcançar, até mesmo uma vantagem competitiva (OLIVEIRA, 2017).

O vínculo familiar nessas empresas faz parte do contexto econômico do país, conforme, o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2012), 90% das micro e pequenas empresas correspondem às empresas familiares. De acordo com a organização, a empresa familiar está presente no contexto do país, sua história e evolução acompanham o processo das mudanças do mercado. Entretanto, percebe-se ainda que parte dos gestores de pequenas empresas ainda não fazem suas análises financeiras, desconhecem os custos e estoques, não utilizando o fluxo de caixa, além da própria formação de preços é realizada de uma forma imprecisa, sem estratégias competitivas definidas (LORENZONI; VIEIRA, 2013).

Neste contexto, o aumento desta competitividade exige das empresas, principalmente as de pequeno porte, uma maior eficiência, eficácia e economicidade na gestão de seus recursos, e que, como parte integrante do sistema, procuram desempenhar seus papéis junto à sociedade (SILVA, 2013).

Ademais, este tema vem ao longo do tempo, sendo discutido pela academia, auxiliando no avanço da disseminação do conhecimento nessa área e no entendimento da aplicabilidade do controle interno em empresas desse porte. Na pesquisa realizada por Frutuoso (2004), o



objetivo geral do trabalho era o de apresentar uma proposta de sistema de controle interno para uma empresa familiar de médio porte econômico. Foram analisadas práticas e procedimentos contábeis e administrativos, verificando-se consistência em algumas e distorções em outras. A pesquisa concluiu que os controles contábeis eram mais deficitários e que praticamente não existem na empresa.

No estudo realizado por Silva (2007), realizou-se uma análise de multi casos em micro e pequenas empresas de serviços e suprimentos de informática. O autor concluiu, a partir de um comparativo entre os resultados das empresas pesquisadas, que os controles internos mais utilizados por ambas foram nos departamentos “compras” e “pagamentos e folha de pagamentos”. Com todos os dados obtidos, evidenciou-se que não é o porte da empresa que define a necessidade de sistemas de controle interno e que estes são eficientes na gestão das micro e pequenas empresas.

Por fim, uma pesquisa realizada por Lozenzoni e Vieira (2013) desenvolveu o estudo focalizando o controle interno e a auditoria como ferramenta para o desenvolvimento das Micro e pequenas empresas. Foi evidenciado, em suas considerações, que para a implantação do controle interno em uma pequena empresa é necessário fazer um planejamento na elaboração do próprio, seguindo etapas e procedimentos voltados para o perfil da empresa, atentando-se as limitações e responsabilidades que envolvem a execução do controle, bem como vinculação de todo o sistema, que tem por objetivo tornar as informações precisas e confiáveis, envolvendo toda a organização em um ambiente que visa à eficiência operacional.

2.3 Modelo de Referência COSO II

O COSO tornou-se referência mundial para as empresas e outras organizações implantarem e aperfeiçoarem seus sistemas de controles internos, uma vez que por meio de seus processos viabiliza as operações das empresas através do desenvolvimento de um *framework* que tem a capacidade de analisar e aprimorar aspectos relacionados aos riscos das entidades (COSO, 2007).

Originada em 1992, esta comissão fora transformada em Comitê e publicou o trabalho intitulado *Internal Control – Integrated Framework*, também denominado como COSO I, ora constituído por representantes das cinco principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira nos Estados Unidos. Em 2004, o Comitê publica uma versão melhorada deste documento, denominada de *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, também conhecido como ERM ou COSO II (FARIAS; DE LUCA; MACHADO, 2010)

Com intuito de atingir os objetivos fundamentais instituídos na missão da organização, conforme o COSO (2013a), o padrão estrutural recomendado no modelo vislumbra que a gerência do risco deve determinar as estratégias (*strategic*), empregando de maneira eficiente e eficaz seus recursos (*operations*), refletindo por meio de relatórios as decisões e resultados (*reporting*) e sobrepondo-se às operações da empresa de acordo com leis e regulamentos. Esse modelo está representado na Figura 1.

Figura 1 – Matriz tridimensional, Cubo COSO ERM



Fonte: COSO (2013)

Percebe-se que o modelo é representado em formato de uma matriz tridimensional de gerenciamento do risco, integrando os elementos que compõem o COSO II. Para Carvalho Neto e Silva (2009, p. 13):

A face superior do cubo expõe os objetivos que devem ser objeto do gerenciamento de risco; a face frontal representa os componentes do gerenciamento de riscos, ou, o que é necessário fazer para atingir os objetivos; a face lateral representa os níveis da organização objetos da gestão de riscos. Observe-se que a visão integrada dos elementos do modelo demonstra o contexto das ações da direção ao gerenciar os riscos da organização. Pode-se, assim, vislumbrar essa gestão tanto ao nível da entidade como um todo, como para cada parte que a compõe: objetivos, riscos e controles da organização como um todo; objetivos, riscos e controles de uma divisão, unidade de negócio, departamento ou seção da organização; objetivos, riscos e controles de um macroprocesso, processo ou de uma atividade.

Com isso, a metodologia COSO II, disponibiliza às organizações uma estrutura para gestão de risco, instituindo condições para um sistema eficaz de controle interno, visando gerar segurança aceitável na realização dos objetivos (COSO, 2013a). Deste modo, um sistema de controle interno eficaz diminui a um nível admissível os riscos de não conseguir atingir as finalidades aspiradas pela organização.

O documento proposto por COSO II estrutura-se em oito componentes: ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de risco, resposta ao risco, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento. Esses componentes são conceituados de acordo com o COSO - Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada. No Quadro 2 são apresentados um resumo com seus conceitos.

Quadro 2 - Componentes do modelo de COSO II

Componente	Conceito
Ambiente de Controle	Base para os demais componentes de controle, determinando disciplina e estrutura este componente deve influenciar a consciência das pessoas da organização quanto à cultura de controle, adequada designação de autoridade e responsabilidades e alocação de recursos, baseando-se em fatores de ética, integridade, formas de conduta, políticas de recursos humanos, estrutura da organização, atuação e atenção da alta administração.
Fixação de objetivos	Os objetivos são fixados no âmbito estratégico, portanto devem estar alinhados com a missão da organização e estabelecer uma base para os objetivos operacionais, de comunicação e cumprimento de normas. Este componente é pré-requisito à identificação de eventos, à avaliação de riscos e às respostas ao risco, pois, é necessário que objetivos existam para que



	sejam identificadas e avaliadas as circunstâncias e as causas que afetariam a sua realização, àquelas que seriam toleráveis e, para aquelas que não são toleráveis pela organização, para que sejam adotadas medidas necessárias para administrar tais riscos.
Identificação de eventos	Faz-se necessário que sejam identificados os eventos que se ocorrerem afetarão a organização e, identificar ainda, se estes eventos representam oportunidades (que devem ser canalizadas ao processo de fixação de estratégias e objetivos) ou se podem ter algum efeito adverso para que a organização programe sua estratégia e alcance seus objetivos (riscos). Para a identificação de eventos devem ser considerados internos e externos a organização (incidentes e ocorrências).
Avaliação de risco	Nesta etapa devem ser considerados três fatores: a) os objetivos da organização; b) a identificação e a análise de riscos na informação financeira; e c) a avaliação de risco de fraude. A identificação e análise de riscos (internos e externos) são relevantes ao alcance dos objetivos da organização, portanto, nesta avaliação, devem ser observados: a severidade, a frequência com que estes ocorrem, o grau de impacto, determinando, a partir daí, como a organização administrará tais riscos.
Resposta ao risco	Após uma avaliação de riscos pertinente e eficaz, é necessário que se determine como tais riscos serão respondidos, incluindo as alternativas de evitá-los, reduzi-los, compartilhá-los ou aceitá-los. Nesta etapa, ao considerar a resposta ao risco, a administração o efeito sobre a probabilidade de sua ocorrência e seu impacto, assim como os custos e benefícios dessa resposta, selecionando uma resposta que mantenha os riscos residuais dentro de das tolerâncias desejadas.
Atividades de controle	Políticas e procedimentos que asseguram que os planos e direcionamento indicados pela administração sejam atingidos e ocorram em toda a organização, em todos os níveis, em todas as funções, incluindo a segurança física e lógica dos sistemas. Ajudam a assegurar a adoção de medidas contra os riscos avaliados anteriormente.
Informação e comunicação	Independentemente do tamanho, todas as organizações devem identificar, capturar e comunicar informações pertinentes em tempo hábil permitindo às pessoas a realização de atividades e cumprimento de suas responsabilidades. Este papel é cumprido pelo sistema de informações que produzem relatórios contendo dados e informações operacionais, financeiras e de conformidade que possibilitam a condução e o controle da organização. Estas informações são geradas tanto de maneira interna como externamente e que assim também são divulgadas. Os sistemas de informações das organizações devem permitir o fluxo adequado em toda a organização, dos níveis hierárquicos inferiores para os superiores e vice-versa e com órgãos externos. A comunicação envolve, ainda, o fornecimento de entendimento claro dos papéis e responsabilidades que cabem aos controles internos sobre a elaboração e apresentação de relatórios financeiros.
Monitoramento	Responsável para verificar e avaliar a efetividade dos controles internos, o monitoramento inclui: a) acompanhamento; b) avaliações; e c) relato de deficiências. O acompanhamento contínuo deve ser efetuado nas operações, nas atividades regulares de gerenciamento e supervisão e em outras atividades decorrentes da realização de tarefas por parte das pessoas da organização, pode ser efetuado, também, por avaliações pontuais e temporárias, revisões eventuais e auditoria interna. Quando constatadas ineficiências, irregularidades ou erros, tais eventos devem ser informados ao supervisor responsável ou, dependendo da situação, à alta administração. Este componente envolve a avaliação de desempenho e de tempestividade dos controles internos, bem como suas ações corretivas e de adequação quando constatadas.

Fonte: Roncalio (2009) e COSO (2013)

Partindo-se do controle interno como instrumento para a análise de processos e rotinas, com intuito de organizar a empresa de tal maneira que os colaboradores compreendam as políticas traçadas pela administração (NUNES, 2012), evidencia-se que o COSO II nasceu da necessidade de gerenciamento de riscos corporativos dos oito componentes que estão alinhados com os seus quatro objetivos, e as atividades, são consideradas em todos os níveis da organização, gerando assim a possibilidade de um processo mais sólido na tomada de decisão das empresas familiares.

3 Método

3.1 Unidade de Caso e Instrumento de Pesquisa

A unidade de caso desta pesquisa está relacionada a uma empresa familiar de pequeno porte na cidade de João Pessoa, Paraíba. A empresa tem 5 (cinco) funcionários e 2 (dois) sócios. Sua atividade econômica principal é o comércio varejista de material elétrico. De acordo com a Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006), a empresa se enquadra como de pequeno porte que segundo a classificação fiscal, são empreendimentos com faturamento bruto anual entre R\$ 360 mil e R\$ 3,6 milhões. Em um primeiro momento, foi considerado o perfil dos respondentes: o gênero, a idade, a formação acadêmica, a função que desempenha na empresa e o tempo que atua na mesma. Esse perfil está na Tabela 1.

Tabela 1 - Perfil dos Respondentes

Característica	Descrição	Frequência	Percentual (%)	Total (%)
Gênero do respondente	Masculino	5	71,43	71,43
	Feminino	2	28,57	100
Faixa Etária Respondente	Até 25 anos	4	57,14	57,14
	De 26 a 35 anos	1	14,29	71,5
	De 36 a 45 anos	1	14,29	85,71
	Acima de 46 anos	1	14,29	100
Grau de Instrução	Ensino médio	4	57,14	57,14
	Ensino Superior	3	42,86	100
Função	Sócio Administrador	1	14,29	14,29
	Sócio	1	14,29	28,57
	Gerente	1	14,29	42,86
	Vendedor	2	28,57	71,43
	Estoquista	1	14,29	85,71
	Operador de caixa	1	14,29	100
Tempo que está na função	De 1 a 5 anos	2	28,57	28,57
	De 6 a 10 anos	3	42,86	71,43
	De 11 a 15 anos	1	14,29	85,71
	Mais de 16 anos	1	14,29	100

Fonte: Elaboração Própria

Com base nos dados coletados pela pesquisa, evidenciados na Tabela 1, constatou que uma maioria expressiva dos respondentes corresponde ao gênero masculino, com 71,43%. No que se refere a faixa etária, a maioria dos respondentes é formada por jovens, no estudo representado pela faixa etária de até 25 anos, que totalizou 57,14%. Na sequência, com resultado percentual de 14,29% para cada uma das outras faixas etárias, vieram os respondentes de 26 a 35 anos, os de 36 a 45 anos e acima de 46 anos, totalizando 42,87%.

A pesquisa evidenciou, sobre o grau de instrução, que 57,14% dos respondentes possuem nível médio e os de nível superior representaram 42,86%, ou seja, a maioria não possui formação acadêmica de nível superior. Em relação à função, a pesquisa buscou identificar o tempo de serviço que o respondente prestava para a empresa, constatou-se que, 42,86% dos respondentes estão entre 6 e 10 anos, 28,57% representaram os que se enquadram na faixa de

1 a 5 anos, e empatados com 14,29% os respondentes que estão na empresa de 11 a 15 anos e mais de 16 anos na função. Evidencia-se pelos resultados que a maioria dos respondentes trabalham na empresa a mais de seis anos.

3.2 Análise dos Dados

Em relação à análise dos dados, foi realizada uma coleta através da aplicação do questionário, utilizando frequências para a tabulação dos dados realizados em planilhas eletrônicas. Posteriormente, foi elaborada a Tabela 2, evidenciando em percentuais cada componente do COSO II, em que, cada pergunta totaliza 100% correspondente aos procedimentos corretos. A realização da interpretação dos dados analisados foi levantada através de percentuais às respostas dos dezesseis respondentes para cada componente, através de uma regra de três simples para chegar à porcentagem equivalente da mesma, conforme o Quadro 3.

Quadro 3 – Cálculo da Porcentagem Equivalente

X (%)	Total das porcentagens das respostas encontradas pelos respondentes
100%	Total das perguntas multiplicado por 100 (cem)

Fonte: Elaboração Própria

Com isso, o total das perguntas que foram multiplicados por 100 para verificar o total da pontuação máxima e essa pontuação correspondeu a 100%. Em seguida uma incógnita (X) correspondeu ao total da pontuação equivalente com os resultados encontrados das respostas, realizando uma regra de três simples para chegar à porcentagem equivalente a cada componente. Os procedimentos que estão de acordo com o modelo correspondem a 100%.

Tabela 2 - Comparativo dos Procedimentos da Empresa em Relação ao COSO II

Componentes do COSO II	Procedimentos Adotados nos Controles Internos Pesquisados (%)	Sim	Não	Parcialmente
Ambiente de Controle	Os funcionários conhecem suas responsabilidades e a função de seus serviços?	100%		
	Os funcionários sabem executar o que sua função exige?	100%		
	A atribuição de autoridade e responsabilidade é compatível?	100%		
	Os funcionários estão sendo controlados e fiscalizados na empresa?	100%		
	Existe um plano adequado de treinamento?		25%	75%
	Os funcionários sabem qual o padrão de conduta e ética a serem seguidos?	100%		
Fixação dos Objetivos	Os objetivos são explícitos a todos os integrantes da empresa?	80%	20%	
	Os objetivos da empresa estão sendo cumpridos?	100%		
	As metas e objetivos da entidade estão claramente identificados?	75%		25%



Identificação de Eventos	A entidade consegue identificar os eventos de forma eficiente?	100%		
Avaliação de Risco	A entidade consegue identificar os riscos de detecção que ameacem o seu patrimônio?	80%	20%	
	A entidade tem conseguido obter informações tempestivas e importantes para avaliação dos riscos relacionados ao ambiente de trabalho?	100%		
	A entidade sabe tomar as ações, procedimentos necessários para o gerenciamento dos riscos identificados?	75%		25%
Resposta ao Risco	Existem métodos que dificultem a possibilidade da empresa ser roubada ou furtada pelos funcionários?	100%		
	Existem métodos que dificultem a possibilidade da empresa ser roubada ou furtada pelos clientes?	100%		
Atividade de Controle	O ambiente de controle é mais efetivo na medida em que as pessoas tenham a sensação que estão sendo controladas?	100%		
	As atividades de controle atuam de maneira preventiva?	100%		
	As atividades de controle atuam de maneira detectiva?	100%		
Informação e Comunicação	A entidade consegue informação que necessita de maneira prática e tempestiva?	70%		30%
	As informações geradas são confiáveis?	100%		
	A entidade identifica, captura, processa e comunica as informações necessárias a seus clientes e fornecedores em tempo hábil e de maneira prática?	20%		80%
Monitoramento	As leis, regulamentos e normas pertinentes estão sendo cumpridos?	100%		
	A entidade tem uma missão clara?	100%		
	O monitoramento é conduzido mediante atividades contínuas?	100%		

Fonte: Elaboração Própria

Com base na Tabela 2, constatou-se que, referindo-se ao componente ambiente interno, segundo os respondentes, a empresa possui 83,33% dos seus procedimentos realizados conforme o COSO II. Sobre a existência de um plano adequado de treinamento, este apresentou resultados contraditórios, tendo em vista que 25% responderam que não existe e 75% apontaram que existe parcialmente.

No componente fixação dos objetivos, são apresentados procedimentos para verificar se a empresa apresenta um bom desempenho em relação aos objetivos da entidade, os dados coletados apresentaram unanimidade apenas no que se refere ao cumprimento dos objetivos traçadas pela empresa. No entanto, 80% dos respondentes consideram que os objetivos estão explícitos a todos os integrantes e 75% apontam que as metas e objetivos estão claramente



identificados. Os dados evidenciam que há um cumprimento do que é traçado, só que não estão claramente identificados e explícitos a todos os participantes da empresa.

No componente “Identificação dos Eventos” estão relacionados acontecimentos internos e externos que podem ajudar ou dificultar o desenvolvimento das atividades, constatou-se que 100% dos procedimentos adotados pela empresa estão realizando a identificação dos eventos de forma eficiente de acordo com o controle interno.

A respeito à avaliação de riscos, estão concentradas as informações sobre avaliações de riscos na opinião dos respondentes, os resultados evidenciam que a empresa estudada apresentou divergências, segundo os respondentes. De acordo com 100% dos respondentes, essa informação chega de forma tempestiva, no entanto, para 75% quando existe o acontecimento do risco, a entidade sabe tomar ações e realizar procedimentos para seu gerenciamento, e para 80% a entidade consegue identificar os riscos de detecção que ameacem o seu patrimônio. Dessa forma, evidencia-se que, apesar da identificação de 100%, nem todos os riscos detectados são gerenciados e tomadas as devidas ações, conforme previsto no modelo COSO II.

Complementando a questão acima, o modelo contempla a resposta que é dada no que se refere a resposta ao risco. Dessa forma, o componente “Resposta a Risco” visa identificar procedimentos para evitar que os riscos comprometam o desenvolvimento das atividades da entidade, sua continuidade, entre outras. Constatou-se que, segundo os respondentes, a resposta a risco da empresa estudada apresenta 100% dos procedimentos corretos conforme o COSO II, com base nos dados obtidos dos dois componentes apresentados relacionados ao risco, evidencia-se que os 100% pode está mais relacionado a riscos conhecidos pela empresa, tendo em vista que 75% dos riscos são detectados.

Na sequência, foram questionados sobre o componente “Atividade de Controle”, tendo em vista que o controle, quando bem executado na empresa, tende a ajudar no desenvolvimento da empresa em diversos aspectos. Com base nos dados coletados, constatou-se que, nesse procedimento, os respondentes consideram que 100% dos procedimentos de controle estão sendo desenvolvido na empresa.

Referindo-se à informação e comunicação, o modelo alinha a necessidade da geração de procedimentos e normas na empresa e que elas sejam repassadas e comunicadas para todos os participantes. Os resultados das respostas dos participantes apresentaram que as fontes da geração da informação são confiáveis em 100%. No entanto, 70% consideram que essa informação chega de maneira prática e tempestiva, e 20% consideram que existe a identificação e a comunicação em tempo hábil para seus clientes e fornecedores, contra 80% que consideram que esse procedimento ocorre de forma parcial.

No componente monitoramento são evidenciadas, segundo os respondentes, a existência na empresa de normas, missão e monitoramento da entidade. Constatou-se que, a existência de leis, regulamentos, normas, missão e seu respectivo monitoramento, para os respondentes, 100% dos procedimentos do componente monitoramento estão sendo realizados de forma correta.

Com base nas evidências da pesquisa, foram levantadas as aderências e divergências no que se refere aos procedimentos do modelo COSO II conforme evidenciado no Quadro 4.

Quadro 4 – Aderências e Divergências no Controle Interno da Empresa

Aderências	Divergências	Ações que não estão sendo realizadas ou realizadas parcialmente
Identificação dos eventos	Ambiente interno	Plano de treinamento
Resposta ao risco	Fixação dos objetivos	Objetivos explícitos a todos os integrantes da empresa



		Metas e objetivos da entidade estão claramente identificados
Atividade de controle	Avaliação de riscos	A entidade consegue identificar os riscos de detecção que ameacem o seu patrimônio
		A obtenção de informações tempestivas e importantes para avaliação dos riscos relacionados ao ambiente de trabalho
		A entidade sabe tomar as ações, procedimentos necessários para o gerenciamento dos riscos identificados
Monitoramento	Informação e comunicação	A entidade consegue informação que necessita de maneira prática e tempestiva
		A entidade identifica, captura, processa e comunica as informações necessárias a seus clientes e fornecedores em tempo hábil e de maneira prática

Fonte: Elaboração Própria

O Quadro 4 mostra que as aderências atingiram 100% dos procedimentos corretos em relação ao modelo, as divergências apresentaram pontos que variaram de 20% a 90%, dentre os pontos apresentados as ações que evidenciaram distorções foram os que se referem ao plano de treinamento no componente ambiente interno.

Na avaliação dos riscos, os pontos que não atingiram foram os que se referiram a identificação do risco, a obtenção de informações tempestiva e as respectivas ações no gerenciamento do risco identificado. E o grupo de informação e comunicação apresentou deficiência na captura e comunicação das informações necessárias a seus clientes e fornecedores em tempo hábil.

4 Considerações

As empresas familiares buscam instrumentos para buscar a sua continuidade no mercado, e dentre estes, evidencia-se que a utilização do controle interno pode ajudar a gestão no alcance de suas metas e objetivos. Neste contexto, o presente estudo possibilitou visualizar o posicionamento do quadro funcional de uma empresa de pequeno porte em relação às práticas de auditoria interna em perspectiva a metodologia desenvolvida pelo COSO II. Para isso, foram aplicados questionários aos funcionários desta empresa situada na cidade de João Pessoa/PB, que buscaram destacar componentes relacionados aos oito componentes da metodologia.

Em relação à aderência, quatro componentes (Identificação de Eventos, Resposta a Risco, Atividade de Controle e Monitoramento) estão 100% aderentes conforme os dados levantados com o questionário aos respondentes da empresa. Os outros quatro componentes (Ambiente Interno, Fixação dos Objetivos, Avaliação de Risco e Informação e Comunicação) apresentaram divergências e ainda precisam ser melhorados e atualizados para ajudar no desempenho da empresa e tentar manter, assim, sua continuidade no mercado, demonstrando os pontos divergentes observados no controle interno, porque não estão 100% de acordo com os procedimentos do COSO II.

Os achados da pesquisa corroboram com os estudos de Silva (2007) ao comprovar que não é o porte nem as características da empresa que definem a necessidade ou não de controle interno. Igualmente estão alinhados à pesquisa de Frutuoso (2004) por também ter identificado consistências e distorções na utilização do controle interno por parte da entidade. Conclui-se, de acordo com os resultados, que a empresa familiar possui controle interno e sua utilização em relação ao modelo COSO II representa 89,37% dos procedimentos do mesmo. Isto pode significar um bom desempenho do controle interno adotado pela empresa, precisando assim, conforme os resultados, melhorar em torno de 10,63% dos seus procedimentos de controles internos.



Portanto, para corrigir os componentes que não estão de acordo com o modelo COSO II, a empresa poderia melhorar o sistema de segurança, modificar os procedimentos de comunicação entre os funcionários da empresa para que as informações cheguem de forma mais tempestiva, melhorar a informação com os clientes e fornecedores, criar um manual de rotinas das atividades e repassar as metas e objetivos da empresa de forma mais clara e precisa. Essas modificações podem ajudar a empresa a aumentar seus pontos positivos e consequentemente ficar mais próximo aos procedimentos adotados pelo modelo COSO II.

Referências

ATTIE, W. **Auditoria: um curso moderno e completo**, 8. ed. Atlas, 2012.

BARBOSA, T. A. M. **Os sistemas de controles internos utilizados nas contas a receber das empresas de comércio de autopeças: o caso da empresa Eletropel Distribuidora de Autopeças LTDA**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis), Universidade Federal de Goiás, Goiás, 2014.

BORGES, A. F.; LESCURA, C.; OLIVEIRA, J. L. de. O campo de pesquisas sobre empresas familiares no Brasil: análise da produção científica no período 1997-2009. **Organizações & Sociedade** - Salvador, v.19 - n.61, p. 315-332 – Abr./Jun. 2012.

BORNHOLDT, Werner. **Governança na empresa familiar: implementação e prática**. Porto Alegre: Artmed, 2005.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de Dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm> Acesso em 26 ago. 2017.

CANNAVINA, V. C.; PARISI, C. Gestão pública em entidades brasileiras: adequação dos procedimentos de controles internos às normas COSO/INTOSAI. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 3, p. 6-26, 2015.

CARVALHO NETO, A. A. de; SILVA; L. de C. **Critérios gerais de controle interno na administração pública** – um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. 2009.

COSO – COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Gerenciamento de riscos corporativos - estrutura Integrada: Sumário Executivo**. São Paulo: PriceWaterHouseCoopers, 2007.

_____. **Internal Control – Integrated Framework**. Executive Summary United States of America, 2013.

_____. **Internal Control**. Executive Summary United States of America, 2013a.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 9. ed. Atlas, 2013.



FREITAS, E. C.; BARTH, M. Profissionalização da gestão das empresas familiares: estagnar ou inovar? **G&DR**. v. 7, n. 3, set./dez//2011. p. 158-185.

FARIAS, R. P; DE LUCA, M. M. M.; MACHADO, M. V. V. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 3, p. 55-71, 2010.

FRUTUOSO, André Luiz. **Sistema de Controle Interno em Empresa Familiar**: um estudo de caso. 2004. 55f. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

GANDRA, I. **Empresas Familiares Brasileiras**. São Paulo: Negócio, 1999.

IIA - The Institute of Internal Auditors. **Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna**. São Paulo: Audibra, 2016.

LEONE, R. J. G.; LEONE, N. M. de C. P. G. Pequenas e Médias Empresas: Contribuições para a discussão sobre por que e como medir o seu tamanho. **RaUnP**. Ano IV, n. 1 - out. 2011/mar. 2012.

LORENZONI, R.; 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**. v. 1, n. 1, 2013.

MORAES FILHO, A. C. T. **Gestão e sucessão de empresas familiares**: uma revisão de literatura. Dissertação (Mestrado em Gestão Empresarial). Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2009.

NUNES, W. **Sistemas de Controle Interno em Empresas de Pequeno Porte**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis). Centro Socioeconômico, Universidade Federal de Santa Catarina, 2012.

OLIVEIRA, A. G. de. **Controladoria e Empresas Familiares Brasileiras**: um estudo de caso em uma organização do agronegócio do estado de Mato Grosso. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP. São Paulo, 2017.

_____; MÜLLER, A. N.; NAKAMURA, W. T. A utilização das informações geradas pelo Sistema de Informação Contábil como subsídio aos processos administrativos nas pequenas empresas. **Rev. FAE**, Curitiba, v.3, n.3, p.1-12, set./dez. 2000.

OLIVEIRA, D. de P. R. de. **Empresa familiar**. São Paulo: Atlas, 2010.

PEREZ, J.; HERNANDEZ, J. H. **Auditoria de Demonstrações Contábeis**: normas e procedimentos, 5. ed. Atlas, 2011.

SILVA, F. C. da. **O Controle Interno nas Pequenas e Médias Empresas**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis). Faculdade Cearense – FAC. Fortaleza, 2013.

SILVA, P. C. da. **Controles Internos Importantes para a gestão de micro e pequenas empresas:** estudo multicaso em empresas do setor de serviços e suprimentos de informática. 2007. 68p. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

SOUZA JUNIOR, M. de; SILVA, M. Gestão Pública Estadual: Percepção dos gestores sobre a qualidade dos controles internos. **Revista Catarinense da Ciência Contábil.** v. 15, n. 46, 2016.