

**UM ENFOQUE SOBRE O CONTROLE INTERNO NO SETOR DE COMPRAS DE  
UMA INDÚSTRIA DE REVESTIMENTOS CERÂMICOS PARAIBANA**

**AN APPROACH TO INTERNAL CONTROL IN THE PURCHASING SECTOR  
FROM A PARAIBANA CERAMIC COATING COMPANY**

**Cyntia Micaella Amorim Lustosa**  
Universidade Federal da Paraíba  
E-mail: [cyntiamicaella@gmail.com](mailto:cyntiamicaella@gmail.com)

**Karla Katiuscia Nóbrega de Almeida**  
Universidade Federal da Paraíba  
E-mail: [kknalmeida@gmail.com](mailto:kknalmeida@gmail.com)

**Maria Daniella de Oliveira Pereira da Silva**  
Universidade Federal da Paraíba  
E-mail: [mariadaniella75@hotmail.com](mailto:mariadaniella75@hotmail.com)

**RESUMO**

A pesquisa teve o objetivo de verificar o grau de aderência ao *Internal Control – Integrated Framework*, proposto pelo *Committee Of Sponsoring Organizations- COSO*, em uma indústria de revestimentos cerâmicos paraibana. O estudo delimitou-se a analisar o setor de compras da indústria, utilizando os seguintes métodos de pesquisa: descritiva, bibliográfica, documental, com características de estudo de caso e predominantemente qualitativa. A coleta de dados foi realizada mediante a aplicação de um questionário, estruturado por 48 questões, com questões dicotômicas (“sim” ou “não”), que trataram sobre os componentes de controle interno sugeridos pelo COSO. Além disso, foi realizada uma análise de documentos e observação direta. Para verificar qual o grau de aderência ao modelo COSO no setor de compras, foi realizado o cálculo do percentual médio das respostas para a alternativa “sim”. Os resultados levantados evidenciam que os componentes que apresentaram maior percentual médio de respostas afirmativas, ou seja, maior aderência, foram as “atividades de controle” e “informação e comunicação”. Desse modo, no setor estudado existe uma aderência parcial, entre 60% e 77% dos componentes de controle interno sugeridos pelo COSO. Portanto, os maiores esforços são direcionados para as “atividades de controle” e “informação e comunicação”, divergindo das orientações do COSO, quando orienta que a concentração de esforços deve ocorrer em elementos de “monitoramento”.

Palavras-chave: Controle Interno; COSO; Compras.

**ABSTRACT**

The technology is part of the most diverse organizational realities. The ideal use of technology and, consequently, information systems (SI) can bring differentiated information and optimize the decision-making process in these organizations. At the moment of implementation of the IS, the organizations address the question of the efficiency and

effectiveness of these systems for the improvement of their processes and their results. Thus, this research aims to understand the factors affecting the efficiency and effectiveness of SI, addressing the organizational reality of public administration and having as its scope a control point in a city in the state of Pernambuco. As for the methodological procedures, the research has an exploratory and descriptive character. The data collection was performed through the application of a semi-structured questionnaire to understand and contextualize the perception about the use of IS. Results are presented from understanding the profiles of servers, how is the relationship between systems and users, and the current system features. It has been found that there is a high rate of dissatisfaction on the efficiency and effectiveness of the systems used by servers in the analyzed control point, especially as regards support and system oversight, and the lack of integration with other systems. The implementation of a system does not necessarily mean efficiency and effectiveness in the activities, it is necessary a set of factors, ranging from the customization of the system, training and supervision / supervision, among others.

*Keywords: Internal control; COSO; Purchases.*

## 1. INTRODUÇÃO

O controle interno nas organizações tem a finalidade de proteger os ativos, proporcionar a confiabilidade dos dados contábeis e auxiliar os administradores na condução dos negócios (Almeida, 2003). A falta ou deficiência de controles internos pode ter consequências graves para as empresas. Este foi um dos principais motivos para o escândalo ocorrido na empresa Enron, que teve suas operações encerradas em decorrência de fraudes (Hurt, 2013). Assim, pode-se refletir que uma organização que não possui controle interno adequado, não está tomando as medidas necessárias para proteger os seus ativos, para transmitir confiabilidade aos dados contábeis e tampouco pode auxiliar a administração a realizar uma boa gestão dos negócios.

Em 1992, o *Committee Of Sponsoring Organizations (COSO)* emitiu o relatório chamado *Internal Control – Integrated Framework*, com a finalidade de estabelecer definição única de controles internos e fornecer um padrão para que empresas e outras entidades possam avaliar e aperfeiçoar seus controles internos (Boynton, Johnson, & Kell, 2002).

Apesar da importância dos controles internos para as organizações, muitas empresas não dão a devida atenção ao mesmo. Pesquisas sobre o tema evidenciam lacunas no controle interno de empresas públicas, organizações privadas e em entidades sem finalidade lucrativa (Neves & Boya, 2010; Carpes & Oro, 2011; Souza & Damascena, 2011; Silva, Peixoto & Farias, 2011; Silva, Rocha & Melo, 2011; Ribeiro & Timóteo, 2012; Fonseca, Vieira & Cabral, 2012; Goularte, Silva & Costa, 2014; Cannavina & Parisi, 2014; Pereira, Freitas & Imoniana, 2014; Oliveira, 2014).

Em 2009, foi realizada uma pesquisa pela KPMG Forensic (*Peat Marwick International e a Klynveld Main Goerdeler*) tratando sobre fraude no Brasil, com mais de 1.000 organizações industriais, cujos resultados mostraram que 64% dos respondentes consideraram a insuficiência de sistemas de controles internos como um fator facilitador para a ocorrência de fraudes. Em 2014, a PricewaterhouseCoopers realizou uma pesquisa global sobre crimes econômicos. Dentre os 5.128 executivos entrevistados, 132 eram executivos do Brasil. A pesquisa constatou que 44% das vítimas de crimes econômicos no Brasil sofreram fraudes no processo de compras. Desse modo, esses estudos mostram a importância dos controles internos como um instrumento de prevenção e de detecção de fraudes, fato que

motiva a realização de pesquisas voltadas a discussão sobre a qualidade desses controles, especialmente no setor de compras, visto que é um ambiente vulnerável a ações fraudulentas.

O estudo realizado por Ribeiro e Timóteo (2012) ao investigar a contribuição do sistema de controle interno para a sustentabilidade econômica de uma associação de apoio a crianças e jovens no estado de Minas Gerais, constatou que o sistema de controle interno da associação era insuficiente, apesar de existir controle de estoque de gênero alimentício, de contas a pagar, da conta caixa e tributário. Neves e Boya (2010), ao analisar as características do controle interno de uma empresa de serviços de monitoramento e venda de equipamentos eletrônicos de segurança e vigilância, tendo como base o framework teórico do COSO, levantou fragilidades na formalização das responsabilidades e atribuições, e falhas na avaliação de risco e monitoramento dos processos.

Para Andrade e Amboni (2011, p.264) “A administração necessita de um sistema de controle que permita a identificação imediata de fatores internos e externos que possam afetar os negócios da organização [...]”. Diante da importância dos controles internos para as organizações e da escassez de trabalhos sobre o tema no setor de compras, o presente estudo se propôs a analisar: qual o grau de aderência ao modelo COSO de Controle Interno observado no setor de compras de uma indústria de revestimentos cerâmicos paraibana?

Assim, este estudo objetiva verificar o grau de aderência ao modelo COSO de Controle Interno observado no setor de compras de uma indústria de revestimentos cerâmicos paraibana.

A realização do estudo foi motivada pela necessidade de explorar o controle interno no setor de compras, visto que é um ambiente vulnerável a ocorrência de fraudes, e que nem sempre é o tema central nas pesquisas. Acredita-se que o estudo pode contribuir com o fornecimento de informações sobre o controle interno para profissionais de contabilidade, auditores e *controller*.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Modelo de Controle Interno – COSO

O *Internal Control – Integrated Framework*, conhecido como modelo de Controle Interno – COSO é composto por cinco componentes de controles internos, que são: Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação, e Atividades de Monitoramento.

| Componentes                 | Princípios  |
|-----------------------------|---|
| <b>Ambiente de Controle</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e valores éticos.</li> <li>• A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno.</li> <li>• A administração estabelece, com a suspensão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.</li> <li>• A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos.</li> <li>• A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções.</li> </ul> |
| <b>Avaliação de Riscos</b>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.</li> <li>• A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados.</li> <li>• A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.</li> <li>• A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma</li> </ul>   |

|                                    |  |
|------------------------------------|--|
|                                    | significativa, o sistema de controle interno.  |
| <b>Atividades de Controle</b>      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.</li> <li>• A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.</li> <li>• A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.</li> </ul> |
| <b>Informação e Comunicação</b>    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.</li> <li>• A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle.</li> <li>• A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.</li> </ul>                          |
| <b>Atividades de Monitoramento</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.</li> <li>• A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável.</li> </ul>   |

**Figura 1.** Princípios de controle interno

Fonte: Sumário Executivo (COSO, 2013)

A estrutura sugerida pelo COSO estabelece princípios para cada desses componentes que são elementos norteadores das organizações para que possam obter controles internos satisfatórios, os quais são apresentados na Figura 1. Assim, segundo o COSO (2013), a adoção dos princípios tende a proporcionar as entidades um controle interno eficaz.

Ao todo são 17 princípios que, como já foi dito, são fundamentais para obter controles internos satisfatórios, porém, pelas finalidades que norteiam a presente pesquisa, será dada maior relevância aos princípios que constam nos componentes “ambiente de controle” e “atividades de controle”.

## 2.2 Controle Interno no ciclo de gastos das organizações

O ciclo de gastos envolve as aquisições e pagamento de produtos e serviços. As principais atividades do ciclo de gastos são: compra de produtos e serviços, geração de contas a pagar e transações de pagamentos (Boynton, Johnson & Kell, 2002).

Existem vários riscos que o ciclo de gastos está sujeito, dentre eles cabe destacar a possibilidade de empregados realizarem pagamentos sem autorização. Fornecedores, também, podem subornar funcionários para que sejam favorecidos por meio das compras. Por essa razão, Boynton, Johnson e Kell (2002) destacam a importância do componente integridade e valores éticos em todos os ciclos, mas especialmente no ciclo de gastos. Assim, para obter controle, o ciclo de gastos deve ter suas atividades acompanhadas por documentos e registros, visando diminuir o risco de irregularidades.

Em geral, a fase de compras consiste nos seguintes processos: identificação da necessidade de compra, emissão da requisição de compra, elaboração da lista de fornecimento, seleção do fornecedor, emissão do pedido de compra, execução do *follow-up* e recebimento da mercadoria. A fase de contas a pagar, por sua vez, consiste na criação da obrigação a pagar, recebimento e conferência do documento de cobrança e elaboração do processo de pagamento e envio ao banco. E a fase de pagamento envolve os seguintes processos: pagamento do título no vencimento, baixa de contas a pagar e contabilização do pagamento (Peleias, 2003).



realizada entre os meses de janeiro e fevereiro de 2015. A escolha da empresa foi realizada por acessibilidade aos dados pelas pesquisadoras.

Primeiramente foram aplicados questionários com os 9 funcionários e a gerente do setor de compras. Após a aplicação dos questionários foram analisados os documentos a fim de confrontar as informações coletadas dos funcionários com a realidade encontrada no setor. Por fim, utilizou-se a observação direta com o propósito de captar informações complementares para melhor exposição dos fenômenos estudados nessa pesquisa.

Após a realização das três etapas listadas acima, foi realizada uma confrontação dos dados das três etapas, com o intuito de verificar possíveis discordâncias nas respostas relacionadas a aderência do setor ao modelo de controle interno sugerido pelo modelo COSO.

Em relação ao instrumento de coleta enviado ao setor (10 questionários), apenas uma coordenadora e um subordinado que estavam de férias não responderam ao mesmo. No total, 8 colaboradores que exercem a função de compradores, responderam ao questionário. O questionário foi composto por questões relacionadas aos cinco componentes de controles internos, com 48 perguntas dicotômicas (sim/não) e adaptado dos instrumentos utilizados nas pesquisas de Neves e Boya, (2010) e Peleias (2003). Com base no percentual de respostas “Sim” foi analisada a aderência ao modelo COSO de controle interno. Dessa forma, quanto maior o número de respostas “sim”, maior o grau de aderência do setor de compras da empresa estudada ao modelo de controle interno sugerido pelo COSO.

## **4. ANÁLISE DOS RESULTADOS**

### **4.1 Caracterização da Empresa e do setor de compras**

A empresa analisada foi fundada em 1984, é uma empresa que atua na produção de insumos para a construção civil, conta com, aproximadamente, dois mil funcionários. Encontra-se entre as principais empresas produtoras de cerâmica do Brasil e é considerada de grande porte. A sua missão é produzir insumos para construção civil, com qualidade e responsabilidade socioambiental, alinhados às inovações do mercado e capazes de fidelizar os seus clientes. A empresa visa ser referência nacional na fabricação de insumos para a construção civil, impulsionando o desenvolvimento nas regiões onde atua.

Em contato com alguns funcionários do setor e por meio da observação direta foi possível descrever os processos realizados no setor de compras da empresa. Tais procedimentos iniciam quando é verificada a necessidade de realização de uma compra ou serviço. As solicitações são realizadas diretamente no sistema de informação utilizado na organização. Em geral, todos os gestores dos setores possuem autorização para fazer solicitações ao setor de compras, assim, o funcionário subordinado remete ao seu gestor a necessidade de adquirir algum material ou serviço, para que este aprove e faça a solicitação. Com essa atitude, a empresa obedece a um dos princípios do componente ambiente de controle, segundo o qual a empresa deve fazer com que as pessoas assumam responsabilidades por suas funções.

As requisições são sequencialmente numeradas, e contém: o nome do solicitante, a data de emissão, o código do comprador responsável, a filial de entrega do material ou serviço solicitado. Contém também as especificações dos produtos ou serviços, tais como: código, descrição, unidade de medida, quantidade, aplicação do serviço ou produto, urgência da solicitação (baixa, média, alta), centro de custo e informações complementares.

Após preenchidas, as informações necessárias à requisição são confirmadas pelo funcionário solicitante de cada área, para posterior formalização do pedido pelos compradores que possuem cadastro e autorização no sistema. Observa-se que as requisições e pedidos, por

serem previamente numerados, configuram-se como uma medida de controle, pois torna possível o devido acompanhamento em todas as fases do ciclo.

A análise e formalização do pedido são realizadas respeitando primeiramente as solicitações mais urgentes, conforme atribuição do funcionário do setor de compras autorizado para fazê-lo. Excepcionalmente, em casos de extrema urgência, o pedido é formalizado sem que exista a solicitação.

O próximo passo é a seleção do fornecedor. Os principais critérios utilizados pela empresa, para tanto, são: preço oferecido, qualidade dos produtos ou serviços prestados, tempo de entrega dos produtos ou materiais, ou execução do serviço, e histórico do relacionamento do fornecedor com a empresa. Tratando-se de produtos e materiais, é feita uma seleção dos potenciais fornecedores, que enviarão seus orçamentos para análise dos compradores, conforme os critérios acima especificados. Quando existe pouca diferença no valor ofertado pelos fornecedores e atendimento de todos os critérios já mencionados, são solicitados descontos, sendo escolhido aquele que oferecer maior desconto.

Observa-se que em circunstâncias equivalentes nas condições ofertadas por fornecedores, a solicitação pode apresentar-se como critério de escolha normal. Porém a coordenação do setor deve sempre atentar para os riscos envolvidos nesse tipo de situação entre comprador e fornecedor, para evitar possíveis conluios. É importante primeiramente que a consciência ética e comprometimento sejam sempre evidenciados no setor, e que sejam feitas análises contínuas dos processos de cotações, dos descontos obtidos, etc.

Selecionado o fornecedor, é incluído via sistema de informação o pedido de compra, numerados sequencialmente e são incluídos por colaboradores autorizados. Neste documento constam: o número do pedido, data de emissão, código do fornecedor devidamente cadastrado, nome do fornecedor, as especificações do produto ou serviço, quantidade, unidade de medida, número da solicitação, código do comprador, centro de custo, condições fiscais e de pagamento acertados, informações adicionais quanto ao uso do produto ou execução do serviço, entre outros.

Após inclusão do pedido no sistema de informação, ocorre a aprovação. Na maioria dos casos, as alçadas para aprovação dos pedidos, são: gerente de compras, gerente da unidade e diretoria. Os pedidos somente são formalizados e enviados aos fornecedores após serem aprovados pelos níveis competentes. No pedido constam todas as informações necessárias para que o fornecedor emita a nota fiscal.

Observa-se que a empresa adota a atribuição de autoridade e responsabilidade e, também, realiza a segregação de funções, pois os pedidos de compras são primeiramente formalizados mediante requisição/solicitação aprovada por níveis superiores. A pessoa que requisita não formaliza o pedido, e quem formaliza não o aprova. A ocorrência de requisições com autorização prévia do gestor da área iniba que solicitações desnecessárias ou irregulares sejam realizadas, assim também ocorre com os pedidos de compra.

No recebimento da mercadoria é feita a conferência da nota fiscal do fornecedor com o pedido de compra via sistema, pelo assistente fiscal responsável pelo lançamento do documento de entrada, com a finalidade de se certificar se o que está sendo recebido está em conformidade com as informações do pedido de compra. Se existir alguma divergência da nota fiscal com o pedido, essa divergência é relatada ao setor de compras e/ou setor fiscal, para que sejam tomadas as medidas corretivas necessárias.

A nota fiscal deve conter rigorosamente as especificações acordadas anteriormente no pedido de compra para que seja autorizado o recebimento da mercadoria. Se todas as informações estiverem em conformidade com o pedido de compra, há a liberação de recebimento da mercadoria para o almoxarifado que fará a conferência do material recebido com as informações constantes na nota fiscal. Se forem verificadas faltas, defeitos ou avarias

são informados tais problemas aos analistas fiscais, que providenciarão cartas de correção, notas de devoluções parciais, etc.

Este é o procedimento normal de recebimento, porém existe a ocorrência de recebimentos sem a conferência prévia do pedido com as informações da nota fiscal do fornecedor, sendo recebida com base apenas na nota fiscal. A principal razão para que isso ocorra é a urgência do recebimento do material para não prejudicar o ciclo produtivo. Nessa fase de recebimento, a empresa desenvolve atividades de controle, porém a falta de conferência prévia do pedido de compra, mesmo que não seja de forma habitual, apresenta riscos para a empresa. Como exemplo de uma consequência dessa falha de controle, pode-se citar a existência de desconto no pedido de compra, mas que não consta na nota fiscal do fornecedor.

#### 4.2 Análise do Grau de Aderência ao Modelo COSO de Controle Interno no Setor de Compras da Empresa Estudada

A Tabela 1 revela os resultados obtidos para o componente de controle interno ambiente de controle. Diante da avaliação da visão dos funcionários e gestores do setor de compras da empresa sobre o modelo COSO, observou-se que, em média, 62% do ambiente de controle segue as características sugeridas pelo COSO. Vale destacar que a percepção dos respondentes é que a empresa preza pela ética e integridade (88%) e que esses valores são comunicados através de um código de conduta formal (88%). Os administradores reforçam a filosofia verbalmente e através de suas ações (63%). Além de possuir normas ou códigos de conduta (100%), a empresa também dá conhecimento destes aos colaboradores (100%), que por sua vez as cumprem e as respeitam (100%). Porém as respostas parecem divergir quanto a percepção sobre a política da empresa em contratar sempre os melhores funcionários e o fornecer um devido treinamento quando necessário, visto que 50% concorda e os demais discordam.

Os resultados sobre a percepção dos respondentes sobre os componentes do ambiente de controle, apresentados na Tabela 1, ainda mostram que o setor tem as pessoas certas executando os papéis corretos (75%), contudo, não existe uma verificação periódica acerca disso (63%), e ainda que o setor de compras não está organizado de maneira formal com apropriado sistema de distribuição de tarefas e responsabilidades. Há indicação (63%) de que nem sempre todos os processos de compra são devidamente seguidos antes de realizada qualquer aquisição. Além disso, 63% dos funcionários/gestores afirmam não existir políticas e procedimentos que apontem as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando assim, mal-entendidos e interpretações dúbias.

Tabela 1  
**Características do Componente Ambiente de Controle**

|   | AFIRMATIVA |    |
|---|------------|----|
|   | IM         | ÃO |
| Os padrões de comportamento da empresa refletem integridade e ética.  | 8%         | 2% |
| A integridade e os valores éticos são comunicados por intermédio de um código de conduta formal, de ética, ou outros. | 8%         | 2% |
| Os administradores reforçam a filosofia não apenas verbalmente, mas também através de ações do dia-a-dia.             | 3%         | 7% |
| A empresa possui normas ou códigos de conduta.  | 00%        | %  |
| A empresa dá conhecimento dessas normas aos empregados.   | 00%        | %  |
| Você respeita as normas e códigos de conduta da empresa.  | 00%        | %  |

|   |            |            |
|---|------------|------------|
| É política da organização contratar os melhores colaboradores e treiná-los novamente, sempre que necessário.                                  | 0%         | 0%         |
| O setor de compras tem os profissionais certos executando os papéis corretos para atingir seus objetivos.                                     | 5%         | 5%         |
| Quanto a assertiva anterior, há verificação periódica acerca dessa afirmação.   | 8%         | 2%         |
| O setor de compras está organizado de maneira formal com apropriado sistema de distribuição de tarefas e responsabilidades.                   | 8%         | 2%         |
| Existe manual de procedimentos em relação à sua função.   | %          | 00%        |
| Você sabe quais são suas atribuições.   | 00%        | %          |
| Suas atribuições são claramente definidas.  | 5%         | 5%         |
| Você reconhece ter a habilidade necessária para exercer sua função.   | 5%         | 5%         |
| As responsabilidades são definidas por escrito.   | 8%         | 2%         |
| Existe manual de procedimentos para a área.   | 3%         | 7%         |
| Nenhuma compra é realizada sem que tenham sido realizados todos os processos devidos.   | 8%         | 2%         |
| Há políticas e procedimentos formais que apontem as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias, mal entendidos. | 8%         | 2%         |
| <b>Percentuais Médios</b>   | <b>62%</b> | <b>38%</b> |

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 2, são apresentados os resultados dos componentes de avaliação de risco. Conforme a visão dos funcionários e gestores do setor de compras da empresa sobre o modelo COSO, observou-se que, em média, os componentes da avaliação de riscos apresentam uma aderência de 61% às orientações sugeridas pelo COSO.

Conforme a Tabela 2, quando questionados sobre o armazenamento de informações no sistema, 63% dos respondentes afirmaram não existir restrições para o acesso às informações do sistema, demonstrando assim que qualquer um pode ter acesso a elas. A restrição do acesso a pessoas autorizadas é um meio de evitar que as informações possam ser manipuladas ou corrompidas. Para 75% dos funcionários/gestores a empresa não possui uma política de compras bem definida, e 62% deles consideraram que o número de notas fiscais de devolução, abatimentos de compras e reclamações junto aos fornecedores não são dentro do limite considerado normal. Os motivos mais frequentes das devoluções e reclamações são: o fato de não haver pedido para a mercadoria, notas fiscais emitidas pelo fornecedor para o destinatário incorreto e em relação a descontos acordados no pedido que não constam na nota fiscal do fornecedor. Identifica-se, portanto, que a empresa precisa ter um melhor acompanhamento junto aos fornecedores para garantir que as condições do pedido de compra sejam rigorosamente seguidas.

Tabela 2

**Características do Componente Avaliação de Risco**

|  | AFIRMATIVA | SIM  | NÃO |
|--|------------|------|-----|
| As informações armazenadas no sistema são restritas a funcionários autorizados.  |            | 38%  | 62% |
| A empresa possui uma política de compras bem definida.   |            | 25%  | 75% |
| Há diversificação das fontes de suprimentos (fornecedores) utilizadas pela empresa, não dependendo de poucos fornecedores. |            | 100% | 0%  |
| O número de notas fiscais de devolução, abatimento de compras e reclamações junto aos                                      |            | 38%  | 62% |

fornecedores são dentro do limite normal, não havendo elevação destes itens.

|  |            |            |
|--|------------|------------|
| As estimativas e as previsões de compra realizadas pela empresa são pouco diferentes das efetivamente ocorridas.   | 75%        | 25%        |
| Os fornecedores não pertencem a setores de atividade econômica que apresentam situação empresarial desfavorável.   | 88%        | 12%        |
| É prática do setor o diagnóstico dos riscos (de origem interna e externa) envolvidos nos seus processos operacionais, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para extingui-los. | 63%        | 37%        |
| <b>Percentuais Médios</b>  | <b>61%</b> | <b>39%</b> |

Fonte: Dados da pesquisa.

Os números ainda revelam que a empresa estudada não depende de poucos fornecedores, havendo diversificação na fonte de suprimentos (100%) e estes fornecedores não pertencem a setores de atividade econômica que apresentam situação empresarial desfavorável (88%). Também há indicação de que as estimativas e previsões de compras que a empresa realiza são pouco diferentes das efetivamente ocorridas, segundo 75% dos respondentes. Além disso, 63% dos respondentes afirmaram que é prática do setor o diagnóstico de riscos envolvidos nos seus processos operacionais, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos, e conseqüentemente, a adoção de medidas para extingui-los.

Diante do exposto, considera-se que o componente avaliação de risco apresenta como pontos em conformidade com o modelo COSO, os seguintes: a empresa não depende de poucos fornecedores, evitando assim vínculos de dependência e conseqüente prejuízo das operações; os fornecedores não pertencem a setores de atividade econômica desfavorável, o que evita o risco de comprometimento do fornecimento de insumos; as estimativas e as previsões de compras realizadas pela empresa não apresentam muita distorção das que realmente ocorrem, isso poderia acarretar impactos negativos na rentabilidade e lucratividade da empresa.

Na Tabela 3, encontram-se os resultados obtidos sobre os componentes de atividades de controle. Em média, a percepção dos funcionários/gestores é que a empresa apresenta 77% das características determinadas pelo modelo COSO para as atividades de controle.

Todos os funcionários e gestores do setor de compras que foram respondentes da pesquisa concordaram (100%) com a: existência de uma política de compras que estabelece limites de alçada para a aprovação de aquisições e regras para compras não frequentes; classificação e identificação dos fornecedores considerando fatores relevantes para a realização de aquisições, e numeração sequenciada do pedido de compra, no qual está incluso todos os dados necessários para a realização da compra.

O aspecto que precisa de melhorias trata das características da elaboração de um planejamento futuro para que sejam efetuadas aquisições para estoque, imobilizado ou consumo, visto que, apenas 25% dos respondentes apresentaram concordar com a afirmativa. Em geral, observa-se que os componentes de atividades de controle apresentam pontos que se aproximam do modelo de controle interno do COSO, praticamente, em todos os pontos avaliados.

Tabela 3

**Características do Componente Atividades de Controle**

| AFIRMATIVA  | SIM        | NÃO        |
|---|------------|------------|
| Os funcionários do setor realizam atividades pertinentes, exclusivamente ao setor.  | 88%        | 12%        |
| Todas as transações de compras são suportadas em documentos próprios do setor (requisições e pedidos de compra, nota fiscal de fornecedor, nota fiscal de devolução, etc.).   | 63%        | 37%        |
| As operações estão estruturadas de tal forma que duas ou mais pessoas ou setores participem de cada transação e que o trabalho de um sirva como prova para o trabalho do outro.   | 75%        | 25%        |
| A aprovação das requisições e pedidos de compra é delegada a funcionário com adequada autoridade para essa decisão.   | 88%        | 12%        |
| Há uma política de compra que estabeleça limites de alçada para a aprovação de aquisições, regras para compras não frequentes.  | 100%       | 0%         |
| É elaborado um planejamento futuro para que sejam efetuadas aquisições para estoque, imobilizado ou consumo.  | 25%        | 75%        |
| As requisições de compras são devidamente sequenciadas e aprovadas pelos níveis competentes.  | 75%        | 25%        |
| Existe uma relação das empresas qualificadas para atender as necessidades da aquisição pretendida.  | 63%        | 37%        |
| Os fornecedores são identificados e classificados considerando fatores tais como: pontualidade de entrega, o cumprimento das condições acertadas para a transação, o acerto das especificações dos materiais, entre outros.   | 100%       | 0%         |
| A seleção do fornecedor se dá considerando as seguintes etapas: contato com os vendedores, análise de anúncios e publicações especializadas, envio de correspondência, visitas para inspeção, experiência e o relacionamento entre o fornecedor e a empresa adquirente. | 75%        | 25%        |
| O pedido de compra é sequencialmente numerado e nele constam os dados do fornecedor, as condições de pagamento, as condições fiscais da operação e o prazo de entrega acordado entre as partes.   | 100%       | 0%         |
| Em aquisições com entrega fracionada é realizado um acompanhamento pela empresa adquirente junto ao fornecedor, a fim de verificar aspectos tais como: a composição do produto, controlar o prazo de fornecimento, quantidade adquirida, etc.                           | 75%        | 25%        |
| <b>Percentuais Médios</b>   | <b>77%</b> | <b>23%</b> |

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 4 são apresentados os resultados sobre os componentes de Informação e Comunicação. O setor de compras da empresa estudada, segundo a percepção dos respondentes, apresenta 75% de adequação ao modelo COSO, quanto às características de controles internos pertinentes ao componente informação e comunicação.

Tabela 4

**Características do componente Informação e Comunicação**

| AFIRMATIVA  | SIM        | NÃO        |
|---|------------|------------|
| Os dados e as informações gerados por sistemas de informática são confiáveis e fornecidos oportunamente.  | 75%        | 25%        |
| As informações pertinentes são identificadas, coletadas e comunicadas de forma coerente e tempestivamente, a fim de permitir que as pessoas realizem e cumpram as suas responsabilidades. | 75%        | 25%        |
| Existem canais abertos de comunicação de informações relevantes e disposição de ouvir, que englobe todos e toda a estrutura funcional da empresa.   | 63%        | 37%        |
| Existem canais de comunicação fora dos costumeiros, e o pessoal entende que não haverá represália à comunicação de informações relevantes.  | 63%        | 37%        |
| A empresa atua em ambiente informatizado.   | 100%       | 0%         |
| A empresa efetua back-up.   | 88%        | 12%        |
| Os sistemas informatizados são confiáveis.  | 63%        | 37%        |
| <b>Percentuais Médios</b>   | <b>75%</b> | <b>25%</b> |

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme os resultados apresentados na Tabela 4, a empresa conta com um ambiente informatizado (100%). De acordo com 75% dos respondentes, os dados e informações gerados pelos sistemas de informática são confiáveis e fornecidos oportunamente, e as informações pertinentes são identificadas, coletadas e comunicadas de forma coerente e tempestivamente, a fim de permitir que as pessoas realizem e cumpram as suas responsabilidades.

Além disso, os canais de comunicação da empresa são abertos e dispostos a ouvir, e que os funcionários do setor se sentem confortáveis em comunicar informações relevantes, sem que haja receio de represálias, de acordo com 63% dos respondentes. A empresa também efetua *backup* (88%). Desse modo, observa-se que pelo fato da empresa atuar em ambiente informatizado, torna-se possível mitigar os riscos gerados por controles manuais. Adicionalmente, a empresa efetua rotinas de *backup* para assegurar que os dados e informações não sejam perdidos.

A Tabela 5 apresenta os resultados sobre a avaliação do Monitoramento. Observou-se que os respondentes percebem que o setor de compras da empresa apresenta 60% das características sugeridas pelo modelo COSO.

Tabela 5

**Características do componente monitoramento**

|   | AFIRMATIVA | SIM        | NÃO        |
|---|------------|------------|------------|
| São desempenhadas atividades contínuas de monitoramento e ou supervisão, dos processos operacionais e atividades do setor.  |            | 25%        | 75%        |
| A segregação das atividades atribuídas aos funcionários é monitorada de forma que sejam evitados os conflitos de interesse e os meios que prejudiquem nos desempenhos funcionais. |            | 38%        | 62%        |
| As deficiências identificadas capazes de afetar de modo geral ao setor de compras são relatadas às pessoas com condições de tomar medidas necessárias e corretivas.               |            | 88%        | 12%        |
| Se sua função não for exercida corretamente, a empresa toma alguma ação corretiva.  |            | 88%        | 12%        |
| <b>Percentuais Médios</b>   |            | <b>60%</b> | <b>40%</b> |

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme os resultados apresentados na Tabela 5, constata-se que 88% dos funcionários/gestores alegam que deficiências no setor de compras são identificadas, estas são relatadas às pessoas com condições de tomar as medidas corretivas, e se não exercerem sua função de forma correta, a empresa toma alguma ação corretiva.

Porém, apenas 25% dos respondentes concordam que existe a realização de atividades contínuas de monitoramento e ou supervisão dos processos operacionais e atividades do setor. Vale destacar que outro ponto crítico observado é que os respondentes (62%) dizem que a segregação das atividades atribuídas aos funcionários não é monitorada, para que sejam evitados os conflitos de interesses, e de meios que prejudiquem nos desempenhos funcionais.

Diante do exposto, observa-se um distanciamento dos componentes de monitoramento do modelo COSO, uma vez que não é costume do setor de compras da empresa em questão acompanhar e monitorar o desenvolvimento das atividades e rotinas do setor. A falta de monitoramento apresenta um risco para o setor e conseqüentemente para a empresa, pois é por meio desse acompanhamento que os problemas e falhas podem ser identificados, e assim serem tomadas as medidas necessárias para resolvê-las. A avaliação desse componente não é de todo negativa, pois quando se identifica alguma deficiência no setor são providenciadas as medidas necessárias para que essa deficiência seja sanada.

A Tabela 6, apresenta uma síntese dos percentuais de aderência (respostas SIM), por componente de controle interno analisado.

De acordo com a Tabela 6, percebe-se que os componentes que apresentaram maior percentual médio de respostas SIM, portanto maior aderência, são “atividades de controle” e “informação e comunicação”. Para as atividades de controle, o percentual de resposta SIM mais frequente foi 75%, o que sugere a influência dos extremos de respostas (100% e 0%) na média. Assim, o componente cujos percentuais médios são os mais altos, dentre aqueles analisados, é o componente “atividades de controle”, que para 75% dos respondentes possui as características indagadas, o que converge para o entendimento de ser este o de maior aderência ao modelo COSO. Já os componentes “ambiente de controle”, avaliação de risco” e “monitoramento”, apresentaram percentual médio em torno de 60%.

Tabela 6

**Aderência ao modelo COSO - Controle Interno**

| Componentes de controle interno | Percentuais de Aderência (respostas SIM) |
|---------------------------------|--|
|                                 | Média                                    |
| Ambiente de Controle            | 62%                                      |
| Avaliação de Risco              | 61%                                      |
| Atividades de Controle          | 77%                                      |
| Informação e Comunicação        | 75%                                      |
| Monitoramento                   | 60%                                      |

Fonte: Dados da pesquisa.

Portanto, os respondentes apresentam a percepção de que a característica com mais proximidade ao modelo COSO está relacionada ao componente de “Atividade de Controle”

## 5. CONCLUSÃO

Os resultados obtidos, conforme a metodologia adotada, permitiram constatar características do controle interno da empresa estudada que estão em conformidade com a estrutura sugerida pelo COSO. No que tange ao componente de “ambiente de controle” são: o zelo pela integridade e ética nas suas relações, e a existência de norma e um código de conduta disseminados em toda a empresa e respeitados pelos colaboradores do setor.

Para a avaliação de risco, os pontos convergentes com o COSO tratam de medidas para diminuir os riscos existentes no setor, tais como: a diversificação das fontes de suprimentos e o fato destes não pertencerem a setores de atividades em situação empresarial desfavorável.

Para os demais componentes de controle interno, constatou-se que o setor estudado utiliza documentos e registros próprios das transações de compras, apresenta segregação de funções e as principais etapas do processo de compras são realizadas. A empresa e o setor fazem uso da tecnologia da informação no processamento de suas transações, o que proporciona agilidade e confiabilidade dessas transações. Os canais de comunicação na empresa e no setor de compras são abertos e não há restrições à comunicação de informações relevantes. Quando são identificadas deficiências no setor de compras, estas são relatadas às pessoas com autoridade para resolvê-las e há utilização de medidas corretivas quando alguma função não é exercida devidamente.

As características do controle interno estudado que se afastam do modelo sugerido pelo COSO são: a falta de um manual de procedimentos em relação as atribuições e funções do setor de compras, o que pode acarretar em problemas quanto à execução das atividades entre os colaboradores; compras realizadas sem que todos os processos de compras sejam

obedecidos; ausência de treinamento para atualizar e qualificar os funcionários do setor, para que possam cumprir suas funções sempre da melhor forma possível; ausência de uma política de compras bem definida para evitar problemas no fornecimento e pagamento das obrigações; e falta de planejamento para aquisição, principalmente de itens do imobilizado e consumo, podendo causar a falta de itens necessários para a execução de atividades. Não é costumeiro no setor de compras a realização de monitoramento das atividades para que possíveis falhas sejam identificadas e as medidas necessárias para sua correção sejam providenciadas.

Diante do exposto, conclui-se que o setor de compras da empresa estudada apresenta aderência parcial, entre 60% e 77%, aos componentes de controle interno sugeridos pelo COSO, direcionando maiores esforços para as “atividades de controle” e “informação e comunicação”, divergindo das orientações do COSO quanto aos esforços para o elemento “monitoramento”.

## REFERÊNCIAS

- Almeida, M. C. (2003). *Auditoria: um curso moderno e completo*. 6. ed. São Paulo: Atlas.
- Andrade, R. O. B. & Amboni, N. (2011) *Fundamentos da administração: para cursos de gestão*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Boynton, W. C., Johnson, R. N., & Kell, W. G. (2002) *Auditoria*. 7. ed. São Paulo: Atlas.
- Cannavina, V. C. (2014). Os controles internos das entidades da administração pública direta do Poder Executivo Federal: um estudo baseado nos relatórios de gestão referentes à prestação de contas anual ao Tribunal de Contas da União. In Congresso Anpcont. Recuperado de [http://www.furb.br/\\_upl/files/especiais/anpcont/2014/99\\_3.pdf?20141017190056](http://www.furb.br/_upl/files/especiais/anpcont/2014/99_3.pdf?20141017190056)
- Carpes, A., & Oro, I. M. (2010). Análise do ambiente de controle interno nas cooperativas agropecuárias do estado de Santa Catarina: uma investigação alicerçada na perspectiva da metodologia COSO. In *CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE* (Vol. 7). Recuperado de [www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos102010/569.pdf](http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos102010/569.pdf)
- COSO (2013). *Controle Interno – Estrutura Integrada*. 2013. Recuperado de [http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/coso/COSO\\_ICIF\\_2013\\_Sumario\\_Executivo.pdf](http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/coso/COSO_ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf)
- Fonseca, D. L., Vieira, T.A., & Cabral, A. G. (2012). O uso do sistema de controle interno em empresas industriais na cidade de Itabira/MG. In Congresso Brasileiro de Contabilidade, 19, 2012. *Anais...* Recuperado de <http://www.congressocfc.org.br/index-trabalhos.html>
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas.
- Goularte, J. L. L; Silva, E. A. C & Costa, C. F (2012) Controles Internos na Farmácia Básica do Município de Sant’ana do Livramento/RS. In Congresso Brasileiro de Contabilidade, 19, 2012. *Anais...* Recuperado de <http://www.congressocfc.org.br/index-trabalhos.html>.
- Hurt, R. L. (2013). *Sistemas de informações contábeis: conceitos básicos e temas atuais*. 3. ed. Porto Alegre: AMGH Editora Ltda.
- Neves, R. & BOYA, V. (2010). Características do controle interno com base na estrutura COSO: um estudo de caso. *Revista Eletrônica das Faculdades Sudamérica*. Recuperado de <http://www.sudamerica.edu.br/revista/?p=265>
- Oliveira, C. D. M. (2014). *Controle interno: um estudo da produção científica nos periódicos brasileiros no período de 2003 a 2013*. 2014. Recuperado de [www.fucape.br/premio\\_excelencia\\_academica/upld/trab/14/35.pdf](http://www.fucape.br/premio_excelencia_academica/upld/trab/14/35.pdf)
- Peleias, I. R. (2003). Temática Contábil e Balanços: O controle interno no ciclo compras/contas a pagar/ pagamentos. *Boletim IOB* 9.

- Perera, L. C. J., de Freitas, E. C., & Imoniana, J. O. (2014). Avaliação do sistema de combate às fraudes corporativas no Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 11(23), 03-30.
- Prodanov, C. C., & Freitas, E. C. (2013). *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2. ed. Novo Hamburgo: Universidade Feevale.
- Ribeiro, L. M. P., & Timóteo, A. C. (2012). A Adoção dos controles internos em uma organização do terceiro setor como sustentabilidade econômica: um estudo de caso em uma associação de Minas Gerais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(17), 61-82.
- Silva, W. A. C., Rocha, A. M., & Melo, A. A. O. (2011). Sistema de gerenciamento e controle interno: uma análise dos escritórios de contabilidade de Belo Horizonte/MG e região metropolitana a partir da Taxonomia de Kaplan e Cooper. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 5(11), 125-144.
- Souza, C. O., & Damascena, L. G. O CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL: Estudo de caso na Prefeitura de Itaporanga–PB. Recuperado de [portal.virtual.ufpb.br/.../o\\_controle\\_interno\\_na\\_gestao\\_publica\\_municip](http://portal.virtual.ufpb.br/.../o_controle_interno_na_gestao_publica_municip).
- Silva, E., Peixoto, R., & Farias, K. (2011). 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. In *8º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, São Paulo*.