UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE

ZANONI DOS SANTOS ELIAS

CONTROLES INTERNOS EM INDÚSTRIA PLÁSTICA: ESTUDO SOBRE CONTROLES INTERNOS COM BASE NA METODOLOGIA *COSO*

Florianópolis/SC
2010

Livros Grátis

http://www.livrosgratis.com.br

Milhares de livros grátis para download.

ZANONI DOS SANTOS ELIAS

CONTROLES INTERNOS EM INDÚSTRIA PLÁSTICA: ESTUDO SOBRE CONTROLES INTERNOS COM BASE NA METODOLOGIA *COSO*

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção de grau de Mestre em Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberton

Florianópolis/SC
2010

ZANONI DOS SANTOS ELIAS

CONTROLES INTERNOS EM INDÚSTRIA PLÁSTICA: ESTUDO SOBRE CONTROLES INTERNOS COM BASE NA METODOLOGIA *COSO*

Dissertação aprovada como requisito para a obtenção parcial do grau de Mestre em Contabilidade, no curso de Pós Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC.

Florianópolis, fevereiro de 2010.

Banca Examinadora:

_____

Prof. Luiz Alberton, Dr. **-** Orientador
Departamento de Ciências Contábeis - UFSC

_____

Prof. Rogério João Lunkes, Dr. - Membro
Departamento de Ciências Contábeis - UFSC

_____

Prof. Ernani Ott, Dr. - Membro
Departamento de Ciências Contábeis – UNISINOS

Agradeço a Deus pela vida, a todos familiares e a todos meus colegas e professores que contribuíram de alguma forma na concretização desta meta.

AGRADECIMENTOS

A toda a família e minha namorada Mariani Damazio pelo amor e carinho incomparável.

À empresa Coposul Copos Plásticos do Sul Ltda e toda a família Scremin pela oportunidade de realizar o presente trabalho além de todo o apoio à pesquisa, o que de certa forma colaborou e facilitou o desenvolvimento teórico-prático do pesquisador.

Aos diretores, gerentes, supervisores, encarregados da empresa Coposul, pela contribuição espontânea na alimentação de dados para o trabalho.

A todos os demais colegas da Coposul, que direta ou indiretamente contribuíram para este trabalho.

Ao Prof. Dr. Luiz Alberton pela confiança, apoio e com certeza pela orientação ao longo da pesquisa.

Ao Prof. Dr. José Alonso Borba pelo despertar inicial deste pesquisador.

Aos colegas e também aos funcionários do Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, pelas trocas de experiências e pelo apoio oferecido.

E a todos aqueles com que nos relacionamos nestes anos de pesquisa, por compartilharem dessas experiências.

"Se você pensar que pode ou que não pode, de qualquer forma, você está certo".

(Henry Ford)

ELIAS, Zanoni dos Santos. **Controles internos em indústria plástica**: estudo sobre controles internos com base na metodologia COSO. 2010. 180f. Dissertação (Mestrado)- Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Florianópolis, 2010.

RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo propor uma estrutura de controles internos para uma indústria plástica, tomando como base uma metodologia reconhecida mundialmente e que tem se desenvolvido muito nos últimos anos, principalmente após os escândalos e fraudes contábeis no mercado financeiro americano. Essa metodologia, desenvolvida desde 1985 por um comitê formado por entidades renomadas e entendedoras do assunto (COSO), tem como objetivo melhorar a qualidade das informações financeiras com base na efetividade dos controles internos, na governança corporativa e nos padrões éticos do próprio comitê. O assunto ganha relevância na medida em que o cenário do plástico, no Brasil, é um ambiente altamente competitivo, logo, a eficiência nos controles internos, com comprometimento de todos os profissionais, pode gerar vantagem competitiva à empresa. A construção da pesquisa inicia-se pela identificação dos atuais controles internos utilizados pela empresa. Em seguida foi diagnosticada, através de questionários, a visão dos profissionais da empresa com relação aos controles e então, apresenta-se uma estrutura de controle interno para a empresa pesquisada. De um modo geral, as características dos controles internos adotados na empresa foram compatíveis apenas em sua forma com o referencial teórico. Logo, verificou-se que a essência dos controles da empresa, necessariamente, precisa ser avaliada e aperfeiçoada. Com base nos resultados dos questionários, constatou-se que o quadro funcional da empresa possui uma visão singular dos processos da empresa, ou seja, ponto a ponto, assim presume-se ser importante desenvolver a cultura organizacional e esclarecer ao quadro funcional da empresa a importância do sincronismo das funções e informações dentro da empresa. A pesquisa conclui com uma proposta sequencial da implantação dos controles internos para a empresa plástica pesquisada, que pode como resultado, gerar uma enorme vantagem competitiva principalmente no competitivo mercado do plástico.

PALAVRAS-CHAVES: Controle Interno; Indústria Plástica; *COSO*.

ELIAS, Zanoni dos Santos. **Internal control in plastic industry**: study on internal controls based on methodology *COSO*. 2010. 177f. Dissertation (Masters)- Universidad Federal de Santa Catarina (UFSC). Florianópolis, 2010.

ABSTRACT

This research aimed to propose an internal control structure for a plastic industry, based on a methodology known worldwide and has been booming in recent years, especially after the scandals and accounting frauds in the U.S. financial market. This methodology, developed since 1985 by a committee of agencies and renowned expert in the subject (COSO), aims to improve the quality of financial information based on the effectiveness of internal controls, corporate governance and ethical standards of the committee itself. The issue becomes relevant in that scenario of plastic, in Brazil, is a highly competitive environment, so the efficiency of internal controls, with the involvement of all professionals, can create a competitive advantage for the company. The construction of the research begins by identifying the current internal controls used by the company. Thereafter through questionnaires, the professionals view of the company with regard to the controls was diagnosed and then an internal control structure for the researched company is presented. In general, the characteristics of internal controls found in the company were consistent only in its form with the theoretical reference. Therefore, it was verified that the essence of the controls of the company, necessarily, must be evaluated and improved. Based on the results of the questionnaires, it was found that the headcount of the company has a unique vision of the business processes, or point to point, so it is assumed to be important to develop the organizational culture and explain to the staff of the company the importance of timing functions and information within the company. The research concludes with a proposal for a sequential implementation of internal controls for the plastic company researched, which can in result, generate a huge competitive advantage especially in the competitive market of plastic.

KEY WORDS: Internal Control; Plastic Industry; COSO.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABIPLAST	Associação Brasileira da Indústria do Plástico
ABIQUIM	Associação Brasileira da Indústria Química
ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
ABRADE	Associação Brasileira de Descartáveis
AUDIBRA	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
FLAI	Federação Latino-Americana de Auditores Internos
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
INMETRO	Instituto Nacional de Metrologia
INP	Instituto Nacional do Plástico
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
NPA	Norma de Procedimento de Auditoria
SOX	Sarbanes-Oxley
TAC	Termo de Ajuste de Conduta

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Fluxo da Função de Controle..... 39
Figura 2: Cubo do *COSO* 42
Figura 3: Distribuição Geográfica da Indústria de Transformação no Brasil..... 63
Figura 4: Localização dos Complexos Petroquímicos Brasileiros..... 66
Figura 5: Fusões e Aquisições na Indústria Petroquímica Brasileira... 69
Figura 6: Organograma Proposto 96
Figura 7: Sugerido segundo os preceitos *COSO* 97

Gráfico 1: Balança Comercial Brasileira de Produtos Plásticos Transformados 64
Gráfico 2: Canais de compra de resinas pela indústria de transformação 65
Gráfico 3: Divisão Nacional das Vendas..... 71
Gráfico 4: Resultado Comparativo – Análise por Grupos..... 85
Gráfico 5: Respostas Comparativas por Preceito 90

LISTA DE QUADROS E TABELAS

Quadro 1: Objetivos do Gerenciamento dos Riscos Corporativos 33
Quadro 2: Categorias de Eventos..... 47
Quadro 3: Exemplos de Tipos de Atividades de Controle..... 50
Quadro 4: Resultado Comparativo Ambiente Interno..... 73
Quadro 5: Resultado Comparativo Definição dos Objetivos..... 75
Quadro 6: Resultado Comparativo Identificação dos Eventos..... 76
Quadro 7: Resultado Comparativo Avaliação de Risco..... 77
Quadro 8: Resultado Comparativo Resposta ao Risco..... 79
Quadro 9: Resultado Comparativo Atividades de Controle..... 80
Quadro 10: Resultado Comparativo Informação e Comunicação..... 81
Quadro 11: Resultado Comparativo Monitoramento..... 82
Quadro 12: Resultado Comparativo – Análise Vertical..... 84

Tabela 1: Capacidade Instalada de Produção de Resinas..... 65
Tabela 2: Ranking Descartáveis Plásticos – Copos Descartáveis 71
Tabela 3: Resultado Comparativo – Análise Horizontal..... 84
Tabela 4: Resultado Comparativo – Análise Média por Preceitos..... 86
Tabela 5: Resultado Comparativo – Análise por Questão..... 88

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 23
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO 23
1.2 TEMA E PROBLEMA 24
1.3 OBJETIVOS 25
1.4 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA 25
1.5 DELIMITAÇÃO E ABRANGÊNCIA DA PESQUISA 26

2 METODOLOGIA DA PESQUISA 27
2.1 PROCEDIMENTOS PARA REVISÃO DE LITERATURA 27
2.2 PROCEDIMENTO DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS 28
2.3 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO 30

3 REFERENCIAL TEÓRICO 32
3.1 RISCOS CORPORATIVOS E A IMPORTÂNCIA DE SEU GERENCIAMENTO 32
3.2 CONTROLES INTERNOS 34
3.2.1 Sistema Coso: Definição e Origens 39
3.2.1.1 Funções e benefícios do Método COSO 40
3.2.1.2 Categorias de objetivos 42
3.2.1.3 Ambiente interno 45
3.2.1.4 Fixação de objetivos 45
3.2.1.5 Identificação de eventos 46
3.2.1.6 Avaliação de riscos 47
3.2.1.7 Resposta a risco 48
3.2.1.8 Atividades de controle 49
3.2.1.9 Informações e comunicação 51
3.2.1.10 Monitoramento 51
3.3 AUDITORIA: CONCEITOS, ORIGENS E FINALIDADES 52
3.3.1 Auditoria Externa 56
3.3.2 Auditoria Interna 56
3.4 LIMITAÇÕES DO MODELO DE GERENCIAMENTO DO RISCO IMPOSTO PELO MÉTODO DO COSO 61

4 DESCRIÇÃO E RESULTADOS DA PESQUISA 63
4.1 MERCADO PLÁSTICO NO BRASIL E EM SANTA CATARINA 63
4.2 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA PLÁSTICA PESQUISADA 70

4.3 TABULAÇÃO DAS RELEVÂNCIAS APONTADAS PELOS DIRETORES, GERENTES, SUPERVISORES E DEMAIS COLABORADORES 72
4.4 CONTROLE INTERNO DA INDÚSTRIA PLÁSTICA E GRAU DE AVALIAÇÃO ATRIBUÍDO 85
4.5 CONTROLES INTERNOS SUGERIDOS CONFORME METODOLOGIA COSO 91

5 CONCLUSÃO 101

REFERÊNCIAS 103

APÊNDICES 107
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO APLICADO AOS DIRETORES, GERENTES, SUPERVISORES E OUTROS PROFISSIONAIS DA EMPRESA 108
APÊNDICE B – GRÁFICOS GERAIS DO PERFIL DOS ENTREVISTADOS 113
APÊNDICE C – RESUMO GERAL DA VISÃO DOS ENTREVISTADOS SOBRE A IMPORTÂNCIA DE CADA ASSUNTO 116

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo é apresentada a contextualização, o tema e o problema bem, como os objetivos da pesquisa. Em seguida, apresenta-se a justificativa e a relevância e, por fim, a delimitação e a abrangência da pesquisa.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

O crescimento relevante e acelerado das empresas do segmento de plástico vem sendo observado com propriedade e interesse por toda a população nacional, principalmente porque quase todos os produtos do dia-a-dia contêm plástico em sua composição: brinquedos, veículos, calçados, eletrodomésticos, embalagens; enfim, não se vive mais sem o plástico.

Esse crescimento surpreendente do mercado do plástico exige que as empresas se modernizem e, principalmente, com foco na profissionalização dos negócios, pois o segmento do plástico, além de ser gigantesco é muito acelerado. Logo, os controles internos podem ser o diferencial positivo nesse mercado competitivo em que, além de já enorme, as tendências indicam um crescimento ainda mais acelerado nos próximos anos.

Segundo a Associação Brasileira da Indústria do Plástico - ABIPLAST (2008), o setor transformou em 2008 mais de 5,14 milhões de toneladas de resinas termoplásticas, representando um aumento de mais de 5% com relação a 2007. O consumo nacional de plástico, em 2008, foi de 5,29 milhões de toneladas, 6,8% maior que em 2007, evidenciando, assim, uma tendência bastante promissora nesse mercado, que tem um crescimento acumulado no consumo de 33%, desde 2000. No cenário do plástico, existem diversas segmentações, como: alimentícia, construção civil, embalagens, agrícola, utilidades domésticas e calçados.

O segmento de embalagens representa 14,6% do consumo nacional do plástico, uma representatividade muito interessante e que permite aprofundar um pouco as pesquisas acerca dos controles internos dessas empresas.

As empresas plásticas de embalagens, que em sua grande maioria foram instaladas nas décadas de 1980 e 1990, estão passando por uma transformação produtiva interna, pois o atual momento é bastante

caracterizado pela inovação tecnológica desse segmento. Logo, o controle interno foi deixado de lado muito tempo, pois era simplesmente vender o produto acabado pelo dobro do preço da matéria-prima básica (preço de venda com base em multiplicador) que a empresa tinha um excelente resultado. Lógico que, em tempos anteriores, com menos concorrência, o mercado aceitava o preço praticado. Agora, uma "guerra" entre as 11.329 empresas do setor plástico, segundo a ABIPLAST (2008), obriga os empresários a repensar, com urgência, nos controles internos da empresa, pois, a cada ano que passa, centavos podem vir a representar o sucesso ou o fracasso da mesma.

Assim, a eficiência dos gestores da empresa dependerá, cada vez mais, dos níveis de controle dos processos operacionais de produtos e serviços que põem alguma área da empresa em risco.

Pretende-se, com a presente pesquisa, identificar o sistema de controle utilizado na empresa pesquisada, diagnosticar a visão dos profissionais da mesma e sugerir uma estrutura de controles que contribua para o nível de confiabilidade nas decisões dos gestores dessas empresas.

1.2 TEMA E PROBLEMA

A presente pesquisa volta-se, então, ao setor de embalagens plásticas, um segmento do mercado do plástico. O setor tem sua cadeia produtiva com início no petróleo, o qual, na primeira geração, se transforma em matéria-prima básica, como o Eteno e o Propeno. Na segunda geração já passa para formas de resinas plásticas, como: Poliestireno, Polipropileno, Polipropileno. A terceira geração dessa sequência de transformação passa pelo uso dessas resinas plásticas nas empresas industriais de embalagens, de peças técnicas, etc. A quarta geração do segmento é o uso efetivo dos produtos pelos mercados consumidores.

Ainda, dentro do segmento de embalagens também existem novas subdivisões, dentre elas os copos descartáveis. Nessa subdivisão específica foi aprofundada a pesquisa acerca dos níveis de controles internos da empresa.

Em Santa Catarina, na década de 1990, concentravam-se mais de 80% da produção nacional de descartáveis plásticos. Atualmente, estima-se que apenas 50% da produção ainda continuam no Estado, segundo a Associação Brasileira de Descartáveis - ABRADE (2004). As demais empresas basicamente encerraram as atividades e/ou migraram

para outros estados, movidas por incentivos tributários e financeiros.

Os controles internos das empresas precisam garantir movimentações internas com segurança e confiabilidade, pois quanto mais rápido for o segmento inserido, maior será a exigência de níveis de controles internos das empresas.

Sendo assim, o problema de pesquisa é: Qual a estrutura de controles internos adequada a uma indústria plástica?

1.3 OBJETIVOS

O objetivo geral do presente estudo consiste em apresentar um estudo para implantação de uma estrutura de controle interno para uma indústria de descartáveis plásticos.

Em termos específicos, pretende-se:

- identificar o sistema de controle interno adotado na indústria plástica;
- diagnosticar a visão dos diretores, gerentes, supervisores e colaboradores da empresa, com relação aos controles internos;

1.4 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA

A necessidade constante de um excelente desempenho empresarial leva à busca da qualidade e da confiabilidade da informação para o auxílio à decisão. A pesquisa ganha relevância face ao cenário que envolve a empresa base de estudo, pois o cenário do plástico é exageradamente competitivo, além se ser enorme e crescente como já mencionado.

O controle interno compreende o plano da organização e todos os métodos e medidas adotados na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolverem a eficiência nas operações e estimular o segmento das políticas administrativas prescritas (ATTIE, 2005).

Nesse sentido, Almeida (2008) ressalta que o controle interno fornece informações contábeis seguras que auxiliam na condução dos negócios da empresa. Um sistema de controle interno adequado funciona como uma “peneira” na detecção de erros, irregularidades e fraudes.

De acordo com o CRC-SP/IBRACON (2000, p. 61), “o controle interno é a viga mestra em que a administração se baseia para medir o

alcance dos objetivos e metas, e ter certeza de que as diretrizes fornecidas pela empresa estão sendo regularmente seguidas".

Do ponto de vista bibliográfico e científico, espera-se também que o estudo estimule novos aprofundamentos sobre esse importante tema que tem se desenvolvido muito nos últimos anos, até em função da necessidade empresarial de se ter confiança, cada vez mais, nas informações disponíveis. Com relação à sociedade, o presente trabalho pode contribuir de forma sólida na adequação dos níveis de controles internos da empresa, os quais se supõem auxiliar na tomada de decisão dos gestores das empresas. A implantação e adequação dos controles internos enriquecerá muito do ponto de vista pessoal no sentido de agregar experiência acerca de manuseio com as culturas organizacionais, com o objetivo de aprimorar os níveis de controles da empresa.

1.5 DELIMITAÇÃO E ABRANGÊNCIA DA PESQUISA

O trabalho foi motivado pelo interesse de aprofundar o entendimento da forma de atuação e da administração dos controles internos oriundos das práticas do modelo COSO.

Portanto, o presente estudo limita-se por metodologia e práticas de controle interno baseados nos modelos *COSO Report* e *COSO ERM*, que consideram as práticas de governança corporativa, abordando vários métodos e áreas dentro da contabilidade, administração, economia, direito e outros.

Geograficamente, o estudo é direcionado a empresas de descartáveis plásticos, especificamente a empresa *Coposul Copos Plásticos Ltda*. No que tange às demais empresas do segmento, sugere-se sempre a adaptabilidade. Com relação a outras empresas de segmentos diferentes, faculta-se, na observação da então possibilidade de existir processos afins, sempre objetivando o aperfeiçoamento dos níveis de controle interno.

Logo, o presente trabalho limita-se a conceitos, métodos e técnicas já existentes dentro do campo da ciência aplicada e supõe-se adaptável para a indústria plástica.

2 METODOLOGIA DA PESQUISA

A construção desta proposta de trabalho científico tem como objetivo a elaboração do trabalho de conclusão de curso e/ou dissertação de pós-graduação em Contabilidade. É um estudo descritivo, com análise e interpretação dos efeitos e fenômenos atuais relacionados aos controles internos de uma empresa plástica.

Com relação ao escopo, apresentam-se as visões de gestores, gerentes, supervisores e colaboradores da empresa, com relação aos controles internos. Nesse sentido, conforme Gil (1996), classifica-se como um estudo de caso o estudo detalhado acerca de um assunto com o objetivo de conseguir conhecimentos amplos acerca de um ou mais objetos.

2.1 PROCEDIMENTOS PARA REVISÃO DE LITERATURA

A revisão de literatura foi feita através de pesquisas bibliográficas nos acervos disponíveis da literatura. Com o objetivo de identificar o que existe de mais recente acerca do assunto pesquisado também serão avaliados, além de livros, revistas, artigos científicos, os diversos bancos de dados específicos relacionados ao assunto pesquisado encontrado e disponível para análises. Observou-se que há poucos trabalhos publicados acerca de implantação e análise dos controles internos em indústrias. Isso pode ser pela segurança e pela reserva das empresas, uma vez que não dispõem de informações e procedimentos internos das organizações.

Ressalta-se um trabalho elaborado como monografia de graduação de Ciências Contábeis – UFSC por ZANETTE (2007), que aplicou uma pesquisa de campo em uma prestadora de serviços, um pouco diferente desta pesquisa que se aplicou em uma indústria, ou seja, com vários setores dentro de uma cadeia produtiva. Logo, as duas pesquisas se assemelham em sua estrutura, mas diferem bastante nos resultados obtidos, voltando a assemelhar-se um pouco na opinião adequada de estrutura de controles internos para a empresa pesquisada.

Nesse sentido, é fundamental conhecer e utilizar, como base de referência, os conceitos e metodologias advindos dos estudos do COSO (Committee of. Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), o comitê iniciante de estudos aprofundados na essência dos controles internos e referência mundial nesse assunto.

2.2 PROCEDIMENTO DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS

A coleta de dados foi através de pesquisa documental nos registros, manuais e outros meios da empresa e questionário semiestruturado e planejado cientificamente, conforme Gil (1996), que consiste em traduzir os objetivos específicos de pesquisa.

Especificamente, o estudo é desenvolvido na empresa Coposul Copos Plásticos Ltda., situada em Içara, uma das poucas indústrias que ainda permanece no estado de Santa Catarina desde sua criação, em 1988.

Na presente pesquisa também se utilizou questionários estruturados: primeiro com expressão tabulada de zero (menor valor) e cinco (maior valor) para que o entrevistado expressasse sua opinião sobre a importância do tema descrito na questão; segundo, com questões fechadas tipo "SIM ou NÃO" para coletas de informações dos entrevistados da empresa pesquisada com questões informativas, ou seja, o efetivo uso ou a aplicação do procedimento na empresa.

A empresa pesquisada possui mais de 300 colaboradores, dos quais 189 são auxiliares de produção e manutenção; logo, esses não fizeram parte da população pesquisada. Assim, foram aplicados 111 (cento e onze) questionários aos demais colaboradores entre gestores, diretores, gerentes, supervisores, encarregados e demais funcionários da empresa.

Quanto às questões enviadas aos diretores, gerentes, supervisores e demais profissionais da empresa, pode-se resumir em três pontos básicos, e cada questão discorre de um assunto específico com várias questões sobre o referido assunto. A primeira parte se volta a dados gerais dos entrevistados específicos, como: nome, sexo, idade, função; a segunda parte se refere ao grau de importância sobre o assunto específico da questão e a terceira parte, ao uso do procedimento de controle por parte da empresa e/ou do próprio colaborador.

A população pesquisada representa cerca de 37% dos funcionários da empresa. Cabe salientar que os demais 63% (sessenta e três por cento) se referem a profissionais auxiliares de produção e manutenção. Dos 111 entrevistados, obteve-se um retorno de 104 respostas compondo a amostra, ou seja, 94% (noventa e quatro por cento). Os 7 (sete) entrevistados, cuja pesquisa não retornou, deu-se por motivos de férias, viagens e afastamentos por doença. Nessas 104 respostas, 15 (14%) são diretores, gerentes e supervisores; os 89 restantes (86%) são profissionais operacionais da empresa.

Quanto ao sexo dos entrevistados, embora as empresas de

descartáveis em geral empreguem um alto número de profissionais femininos, elas representaram 18% do total geral dos entrevistados, ficando o sexo masculino com a maioria: 82% da população total estudada.

No que diz respeito à idade dos entrevistados, a maior parte tem entre 31 e 40 anos, correspondendo aproximadamente a 54%. Nesse tópico, pode-se ressaltar o equilíbrio entre as escalas imediatamente enteriores: 21 a 30 anos (28%) e posteriores: 41 a 50 anos (21%). Acima de 50 anos e abaixo de 20 anos, representou apenas 1% do total da população.

A escolaridade dos entrevistados apresenta uma diversificação bastante interessante, pois, embora, na empresa não haja profissinal com mestrado/doutorado, apenas 15% não têm o segundo grau completo. Esse fato chama a atenção, pois, nas empresas de descartáveis em geral, são constumeiramente empregados um número alto de profissionais, e estes, geralmente, com uma rotatividade acentuada, o que pode acarretar uma menor qualidade no recrutamento devido à necessidade de reposição.

A alta rotatividade também se reflete com relação ao tempo de empresa, pois 45% dos entrevistados têm menos de 3 anos na mesma, e apenas 15% têm mais de 7 anos de empresa.

Considerando as particularidades apontadas, principalmente com relação à rotatividade e à escolaridade do corpo funcional, pode-se reforçar a necessidade não apenas de implantação, mas sim de administração contínua do nível de controles internos. Embora os controles internos existam ou venham a existir, é necessário o constante aprimoramento dos profissionais que os executam, bem como o treinamento dos novos colaboradores que iniciam na empresa.

A seguir, em relação ao levantamento inicial, comentado nos parágrafos anteriores, avaliou-se a opinião dos entrevistados acerca dos princípios fundamentados na metodologia de COSO ERM com relação ao ambiente interno, à definição dos objetivos, à identificação de eventos, à avaliação do risco, à resposta ao risco, às atividades de controle, à informação e comunicação ao monitoramento com questões específicas sobre cada um desses oito temas no sentido de "provocar" que os entrevistados expressem sua opinião com base em pensamentos mais amplos, pois as questões apresentadas no Apêndice A, da parte 2 a 9, contribuem para esse objetivo.

Na sequência da pesquisa e também obedecendo aos objetivos específicos da pesquisa, procurou-se identificar, além da importância dos princípios, se eles são instituídos na empresa plástica; nesse caso, as

mesmas questões com respostas fechadas “SIM ou NÃO”.

Fechando a pesquisa, apresenta-se a tabulação geral, apontando, conforme os objetivos específicos, o diagnóstico sobre a utilização atual dos níveis de controles internos da empresa, sob a visão dos diretores, gerentes, supervisores e demais colaboradores acerca dos controles internos da empresa pesquisada e também uma proposta de controles internos a serem instituídos na mesma.

2.3 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Apresentam-se nesse tópico os procedimentos metodológicos adotados durante a realização deste estudo, descrevendo a caracterização da pesquisa, o método de investigação utilizado e os procedimentos aplicados para a consecução dos objetivos propostos.

Beuren (2003, p. 54) observa que o rigor científico da pesquisa e a qualidade dos resultados do estudo dependem da correta definição dos métodos e procedimentos a serem adotados para observação e coleta de dados, mensuração das variáveis e técnicas de análise dos dados.

Quanto à natureza, a pesquisa é classificada como aplicada.

Quanto à abordagem, é qualitativa e quantitativa, pois emprega análises nos manuais e outros documentos da empresa. Também se faz uso de questionários e utiliza-se de técnicas estatísticas e matemáticas. Segundo Cervo e Bervian (2002), uma pesquisa qualitativa é utilizada para descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação entre as variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, enquanto que a quantitativa está relacionada ao emprego de recursos e a técnicas estatísticas que visem a quantificar os dados coletados.

Quanto aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva. Para Cervo e Bervian (2002), a pesquisa descritiva descreve as características de determinada população, fenômeno ou estabelecimento de relações entre as variáveis.

Quanto aos procedimentos, será um estudo de caso. Conforme Jung (2004), a pesquisa com estudo de caso investiga um fenômeno, uma situação dentro de um contexto local, real, de maneira que permita sua melhor compreensão. Para Cervo e Bervian (2002), o estudo de caso é um estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, permitindo conhecimentos amplos e detalhados do mesmo.

Em termos organizacionais do trabalho, ele está dividido em cinco capítulos, sendo o primeiro a parte introdutória, a contextualização

do tema, o problema e os objetivos, além da justificativa e da relevância da pesquisa e, ao final do capítulo, ocorrem a delimitação e a abrangência do trabalho.

O segundo capítulo discorre sobre a metodologia utilizada, esclarecendo os procedimentos referentes à revisão de literatura, aos procedimentos para coleta de dados e ao enquadramento metodológico.

O capítulo três é composto pela fundamentação teórica, alavancada de teorias já conceituadas no segmento de auditoria e controle interno e reforçada pelas colocações e pelas metodologias do COSO.

No capítulo quatro, apresenta-se o resultado da pesquisa na empresa estudada, conforme os objetivos analíticos estabelecidos no capítulo primeiro, sendo norteado pontualmente pela metodologia já definida no capítulo dois.

O quinto e último capítulo apresenta o principal ponto do trabalho, consistindo em propor uma estrutura básica de controle interno adequado para a indústria plástica da empresa pesquisada com base na metodologia COSO.

Outros dados, papéis de trabalho e documentos utilizados na presente pesquisa, considerados relevantes quanto a sua importância, são demonstrados em anexos e apêndices no final do presente trabalho se necessário.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo são contemplados os aspectos teóricos que embasam cientificamente a Dissertação, contemplando-se, basicamente, itens referentes à auditoria, a riscos e à Metodologia COSO.

3.1 RISCOS CORPORATIVOS E A IMPORTÂNCIA DE SEU GERENCIAMENTO

A premissa inerente ao gerenciamento de riscos corporativos é que toda organização existe para gerar valor às partes interessadas. Todas as organizações enfrentam incertezas, e o desafio de seus administradores é determinar até que ponto aceitar essa incerteza, assim como definir como essa incerteza pode interferir no esforço para gerar valor às partes interessadas. Incertezas representam riscos e oportunidades, com potencial para destruir ou agregar valor. O gerenciamento de riscos corporativos possibilita aos administradores tratar com eficácia as incertezas, bem como os riscos e as oportunidades a elas associadas, a fim de melhorar a capacidade de gerar valor (COSO, 2007).

Na verdade, os riscos existem e passam sempre por constantes alterações. Os riscos podem apresentar obstáculos capazes de dificultar ou até mesmo impedir as empresas de alcançarem as expectativas dos analistas de mercado e os objetivos almejados pelos acionistas. Contudo, um gerenciamento de risco pró-ativo será capaz de fornecer às organizações meios para que possam preparar-se para o inesperado, ao reduzir a volatilidade negativa dos indicadores financeiros, contábeis e operacionais (REGO; BRUNI, 2009).

Com base nisso, pode-se definir risco como a possibilidade de que um evento ocorrerá e afetará negativamente a realização dos objetivos (COSO, 2007), enquanto o gerenciamento de risco corporativo pode ser entendido da seguinte forma:

> [...] um processo conduzido em uma organização pelo conselho de administração, diretoria e demais empregados, aplicado no estabelecimento de estratégias, formuladas para identificar em toda a organização eventos em potencial, capazes de afetá-la, e administrar os riscos de modo a mantê-los compatível com o apetite a risco da

> organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos (COSO, 2007, p. 4).

Dentro desse contexto, a mudança de um enfoque tradicional para o foco em riscos vem acarretando alterações significativas no escopo dos trabalhos da auditoria interna. O enfoque tradicional se baseava na avaliação abrangente dos controles; os testes aplicados eram elaborados com base em programa de trabalho endereçado a objetivos de controle padrão; os testes eram aplicados a todos os controles, a finalidade era a de inspecionar, detectar e reagir aos riscos de negócios; e a maior parte do tempo era gasto em testes, validação e consolidação. Com base em riscos, podem ser elaborados testes de negócios, os testes são focalizados nos controles que minimizam os riscos relevantes; a finalidade é antecipar e prevenir riscos de negócios na origem; e a maior parte do tempo é gasto em levantamento e análise de informações (BERGAMINI JUNIOR, 2005).

O gerenciamento de riscos corporativos tem por finalidade as menções do quadro 1:

- Alinhar a assunção do risco com a estratégia adotada – os administradores avaliam o "apetite" a risco da organização ao analisar as estratégias, definindo os objetivos a elas relacionados e desenvolvendo mecanismos para gerenciar esses riscos. - **Fortalecer as decisões em resposta aos riscos** – o gerenciamento de riscos corporativos possibilita o rigor na identificação e na seleção de alternativas de respostas aos riscos – como evitar, reduzir, compartilhar e aceitar os riscos. - **Reduzir as surpresas e prejuízos operacionais** – as organizações adquirem melhor capacidade para identificar eventos em potencial e estabelecer respostas a estes, reduzindo surpresas e custos ou prejuízos associados.	- **Identificar e administrar riscos múltiplos e entre empreendimentos** – toda organização enfrenta uma gama de riscos que podem afetar diferentes áreas da organização. A gestão de riscos corporativos possibilita uma resposta eficaz a impactos inter-relacionados e, também, respostas integradas aos diversos riscos. - **Aproveitar oportunidades** – pelo fato de considerar todos os eventos em potencial, a organização posiciona-se para identificar e aproveitar as oportunidades de forma pro ativa. - **Otimizar o capital** – a obtenção de informações adequadas a respeito de riscos possibilita à administração conduzir uma avaliação eficaz das necessidades de capital como um todo e aprimorar a alocação desse capital.

Quadro 1: Objetivos do Gerenciamento dos Riscos Corporativos
Fonte: COSO, 2007

Essas qualidades, inerentes ao gerenciamento de riscos corporativos, ajudam os administradores a atingir as metas de desempenho e de lucratividade da organização e evitam a perda de recursos. O gerenciamento de riscos corporativos contribui para assegurar uma comunicação eficaz e o cumprimento de leis e regulamentos, bem como evitar danos à reputação da organização e a suas consequências. Em suma, o gerenciamento de riscos corporativos ajuda a organização a atingir seus objetivos e a evitar os perigos e surpresas em seu percurso.

Com isso, a administração do risco tem por diretriz que "risco é uma opção, não é destino". Desse modo, devem ser assumidos, minimizados (alocados, controlados, compartilhados ou financiados) ou, simplesmente, evitados (BERGAMINI JUNIOR, 2005).

Quando o foco recai sobre os riscos, o gerenciamento geralmente aumenta para cobrir toda a amplitude dos aspectos que interessam à gestão da entidade (REGO; BRUNI, 2009).

Assim, o gerenciamento de riscos corporativos, com controles internos implantados, pode vir a assegurar que a organização não fracassará, ou seja, ela pode encontrar-se mais propensa a atingir seus objetivos.

3.2 CONTROLES INTERNOS

A palavra controle tem sua origem etimológica no latim *contrarotulus*, com significado de "cópia do registro de dados". No âmbito empresarial, a palavra surgiu por volta do ano de 1600, com significado de "cópia de uma relação de contas", sendo um paralelo ao seu original (MIGLIAVACCA, 2002).

No contexto organizacional, pode-se definir como controle interno o planejamento organizacional e todos os métodos e procedimentos adotados dentro de uma organização, com o objetivo de salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e o suporte dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a aderência às políticas definidas pela direção (MIGLIAVACCA, 2002).

O item 11.2.5.1. da NBC T11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, com revisão em 1997 define:

> O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados

> pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

O Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON), na NPA 2 – Procedimentos de Auditoria Independente de Instituições Financeiras e Entidades Equiparadas considera que "o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto ordenado dos métodos e medidas, adotados pela entidade para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e o grau de confiança de seus dados contábeis".

Segundo Basso (2005, p. 162), "mais do que qualquer outro fator, o funcionamento do sistema de controle interno é elemento básico e determinado do conteúdo do Programa de Auditoria a ser elaborado e implementado pelo auditor".

A avaliação dos controles internos em uma organização pode contribuir para os trabalhos do auditor no sentido de reduzir erros e irregularidades eventualmente existentes nos processos e informações, que geralmente refletem direta e negativamente nas tomadas de decisões na empresa.

Os fundamentos dos trabalhos de auditoria interna reforçam a tese de que se deve avaliar os sistemas de controles internos utilizados pela empresa auditada, pois além de supervisionar os sistemas de controles organizacionais, eles também acabam influenciando diretamente nos serviços de auditoria, uma vez quanto mais confiável é o sistema de controle interno, menores serão as escalas de riscos.

Para Crepaldi (2000, p. 218), "o interesse do auditor no controle interno é analítico, objetivando determinar até onde seu programa de auditoria deve ser reduzido ou estendido, em virtude da eficiência dos controles usados pela empresa (extensão dos exames)."

Segundo Almeida (1996, p. 50),

> [...] um bom sistema de controle funciona como uma peneira na detecção de erros ou irregularidades. Portanto, o auditor pode reduzir o volume de testes de auditoria na hipótese de a empresa ter um sistema de controle interno forte; caso contrário, o auditor deve aumentá-los.

Os sistemas de controles internos estabelecem maior confiança aos sistemas operacionais e à integridade dos informes gerenciais, assim como visa a reduzir a vulnerabilidade de uma organização que pode encontrar-se em situações de riscos por meio de erros humanos ou até

mesmo fraudes.

Conforme Crepaldi (2002, p. 213),

> [...] o controle interno representa em uma organização os procedimentos, métodos ou rotinas cujos objetivos são proteger os ativos, produzir os dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

O controle interno não só serve na fiscalização, como também na prevenção de eventuais erros ou falhas futuras que possam advir de pessoas que atuem direta ou indiretamente ligadas ao funcionamento ou ao patrimônio da empresa.

Conforme Sá (2002, p. 106), "a avaliação do controle interno é, pois, o processo auxiliar de auditoria através do qual medimos a capacidade dos meios utilizados por uma empresa ou instituição para proteger seu patrimônio e os objetivos deste."

Segundo Franco (2001, p. 267),

> [...] são, portanto, meios de controle interno todos os registros, livros, fichas, mapas, boletins, papéis, formulários, pedidos, notas, faturas, documentos, guias, impressos, ordens internas, regulamentos e demais instrumentos de organização administrativa que formam o sistema de vigilância, fiscalização e verificação utilizado pelos administradores para exercer o controle sobre todos os fatos ocorridos na empresa e sobre todos os atos praticados por aqueles que exercem funções direta ou indiretamente relacionados com a organização, o patrimônio e o funcionamento da empresa.

Todos os elementos que permitem o acompanhamento e a conferência de forma segura e eficiente das práticas internas podem ser denominados de sistemas de controles internos.

Na visão de Oliveira e Diniz (2001, p. 138),

> [...] pode-se afirmar que os sistemas contábeis e de controles internos é o conjunto de procedimentos que, integrados ao fluxo operacional da empresa, visa detectar e prevenir desvios – erros e irregularidades, intencionais ou não que possam:
> . afetar negativamente o desempenho da entidade;

> . ocasionar impactos em sua lucratividade e/ ou estrutura financeira;
> . resultar em reflexos significativos em suas demonstrações contábeis para o usuário interno ou externo, relatórios gerenciais e demais análises e demonstrativos operacionais e financeiros;

Os controles internos, em uma empresa, destacam-se pela segurança e garantia que eles oferecem, tanto na sua estrutura operacional como na elaboração dos registros contábeis, financeiros e administrativos.

Apesar de seguros e confiáveis, os sistemas de controles internos não podem ficar totalmente isentos de problemas contábeis e/ou de outros erros. Mas, mesmo que os controles internos tenham toda eficiência e segurança, eles podem não garantir a plena eliminação dos erros, porém podem reduzi-los.

Segundo Oliveira e Diniz (2001, p. 39),

> [...] informações contábeis distorcidas podem levar a conclusões erradas e danosas para os gestores da empresa e seus diversos usuários externos. Quando não existem procedimentos de controles internos, são frequentes os erros involuntários e desperdícios.

Um sistema de controle interno deve ser suficientemente eficiente e seguro a ponto de deixar a empresa confiante na realidade dos dados gerenciais que lhes são informados, pois em uma organização onde erros e falhas são frequentes, isso causa distorções e pode levar a alta administração a decisões e conclusões errôneas ou inadequadas.

Para Crepaldi (2002, p. 215), "a administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de seu cumprimento pelo funcionários e por sua modificação, visando adaptá-lo às novas circunstâncias."

De acordo com Attie (1987, p. 61),

> [...] a importância do controle interno pode ser resumida considerando-se os seguintes fatores:
> Quanto maior a entidade social, mais complexa é a sua organização estrutural. Para controlar as operações eficientemente, a administração necessita de relatórios e análises concisos, que reflitam a situação da companhia.

> A responsabilidade pela salvaguarda dos ativos da companhia e pela prevenção ou descoberta de erros ou fraudes é da administração. A manutenção de um sistema de controle interno adequado é indispensável para a execução correta dessa responsabilidade;
> Um sistema de controle interno que funcione adequadamente constitui a melhor proteção, para a companhia, contra fraquezas humanas. As rotinas de verificação e revisão são características de um bom controle interno, que reduzem a possibilidade de que erros ou tentativas fraudulentas permaneçam encobertos por muito tempo e permite à administração possuir maior confiança na adequação dos dados.

Podem-se considerar como controles internos: a) controles contábeis: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que têm ligação com a proteção do patrimônio da empresa e integridade dos registros contábeis; b) controles administrativos: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que têm ligação direta com a eficiência das operações e com a política da empresa (CREPALDI, 2001).

Os controles internos contábeis e administrativos preocupam-se direta e indiretamente com os ativos da entidade, sendo eles bens e direitos, além de organizarem e controlarem procedimentos operacionais.

Em vista desses conceitos, depreende-se que a área de controle interno de uma organização atua no estabelecimento ou manutenção de controles internos, desempenhando importante papel, auxiliando a diretoria na avaliação da eficácia destes sistemas internos de controle (MORAES, 2003).

Conforme Antunes (1998), no esquema gráfico representado na Figura 1, pode-se visualizar um melhor entendimento das funções e importância do controle interno.

Portanto, o controle interno consiste na verificação da conformidade com os planos adotados, com as instruções emitidas e com os princípios que foram estabelecidos. Seu objetivo é apontar falhas e erros, com vistas à retificação, evitando-se a reincidência e podendo ser aplicado a tudo: pessoas, atos, processos empresariais.

Entre as metodologias disponíveis para se implementar os controles internos, encontra-se o Sistema COSO - The Commitee of

Sponsoring Organizations ou Comitê das Organizações Patrocinadoras, sobre o qual se discorre a seguir.

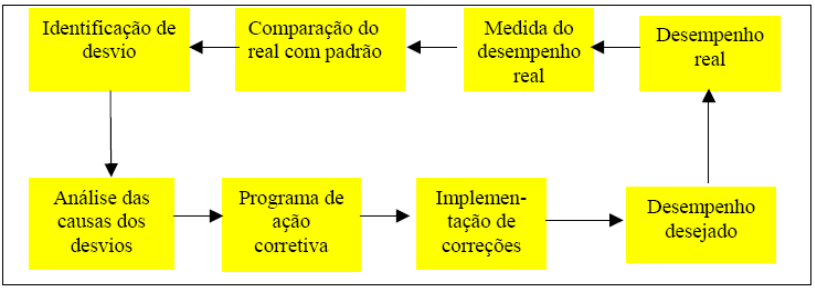


Figura 1: Fluxo da Função de Controle
Fonte: Moraes, 2003

3.2.1 Sistema Coso: Definição e Origens

The Commitee of Sponsoring Organizations ou Comitê das Organizações Patrocinadoras (COSO) - refere-se a uma entidade sem fins lucrativos, que desenvolveu um método com vistas à melhoria dos relatórios financeiros, com base na efetividade dos controles internos, na governança corporativa e nos padrões éticos das entidades patrocinadoras.

A entidade é formada por representantes da American Accounting Association, American Institute of Certified Public Accountants, Financial Executives Internationl, Institute of Managements Accountants e do Institute of Internal Auditors e, através da Federação latino-americana de Auditores Internos (FLAI), encontra o Instituto dos Auditores Internos do Brasil – AUDIBRA. (COSO, 2007).

A história do COSO tem suas origens no ano de 1985, nos Estados Unidos, quando, então, foi criada a National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), tendo como seu primeiro objeto de estudo os controles internos. Posteriormente, em 1992, publicou-se o trabalho intitulado "Internal Control – Integrated Framework" (Controles Internos – Um Modelo Integrado), publicação que veio a se tornar referência mundial para o estudo e a aplicação dos controles internos. Com o passar do tempo, tal Comissão transformou-se em Comitê, que passou a ser conhecido como COSO. Atualmente, pode ser classificada como uma entidade sem fins lucrativos, que se dedica a melhorias dos

relatórios financeiros (REGO; BRUNI, 2009).

Além disso, com a descoberta de grandes empresas que manipulavam as informações financeiras como, por exemplo, a Tyco, a Enron e a WorlCom, passou a haver a preocupação com a necessidade de uma maior transparência na divulgação dessas informações nos atos da alta administração das empresas. Em vista disso, visando-se a diminuir o impacto negativo que essas manipulações traziam ao mercado financeiro, em 2002, foi elaborada por membros do congresso americano a reforma da Lei Sarbanes-Oxley (SOX) criada na década de 30, disciplinando a regulamentação sobre o mercado de capitais (WAYAMADEUS, 2006).

Atualmente, buscando atingir os objetivos previstos na Lei Sarbanes-Oxley, muitas entidades passaram a construir sua estrutura de controles internos, seguindo as recomendações expressas do COSO (DELOITTE, 2006).

Com base nisso, pode-se definir o método COSO como um sistema de avaliação dos controles internos que possui relação direta com os riscos empresariais, já que os controles a serem avaliados devem minimizar os riscos (REGO; BRUNI, 2009).

Desse modo, muito embora possa haver estruturas de controles internos, espera-se que o COSO torne-se o modelo dominante, sendo sua adoção altamente recomendável (DELOITTE, 2006).

3.2.1.1 Funções e benefícios do Método COSO

De forma geral, o sistema COSO Report tem por função o auxílio na identificação dos objetivos essenciais do negócio de organização de qualquer segmento, definindo controle interno e seus componentes, bem como fornecendo critérios mediante os quais os sistemas de controle podem passar por avaliação. Para tanto, fornece uma matriz a partir da qual a empresa possa ser capaz de avaliar e melhorar seus sistemas de controles internos (COCURULLO, 2004).

Com esse método, é possível identificar demasiada exposição a determinado risco nocivo aos objetivos traçados (alta probabilidade de ocorrência com alto impacto para o negócio) e, em tempo hábil, emitir recomendações visando a minimizar a materialização do mesmo (REGO; BRUNI, 2009).

O COSO estabelece uma sequência de eventos a serem adotados para o gerenciamento dos processos corporativos em ambiente de controle, entre os quais se pode citar: definição dos objetivos da

entidade e avaliação dos riscos e determinação de controles necessários que visem a minimizar os riscos por ventura identificados (McAMEE, 1997). Além disso, o método COSO fornece base de discussão sobre a seleção de uma estrutura de controles internos apropriada (DELOITTE, 2006). Também se pode considerar que a aplicação da estrutura do método COSO propicia, de forma padronizada, avaliar os riscos inerentes ao processo auditado, os controles internos utilizados e o grau de comprometimento da alta administração neste processo de gerenciamento de risco (REGO; BRUNI, 2009).

Desse modo, o método COSO surge em um cenário que visa a atender os pré-requisitos da Lei Sarbanes-Oxley, mas com premissas que atendem, muito além, às necessidades das organizações. A natureza estratégica dessa abordagem faz com que este método se torne efetivo para alinhar os objetivos e estratégias organizacionais com os processos existentes (REGO; BRUNI, 2009).

Assim, o COSO pode ser considerado o início de uma série de inovações na gestão de risco, gerado após grandes e inesperadas crises. A heterogeneidade dos modelos de avaliação de risco é benéfica para a estabilidade do sistema, já que os agentes responderão de formas diferentes a uma mesma situação de risco, enriquecendo o conhecimento sobre o assunto (REGO; BRUNI, 2009).

A metodologia COSO possui seis componentes que se relacionam entre si, dentro da chamada estrutura tridimensional. Nessa estrutura existe um relacionamento direto entre os objetivos que uma organização empenha-se em alcançar, e os componentes do gerenciamento de riscos corporativos, que representam aquilo que é necessário para o seu alcance. Esse relacionamento é apresentado em forma de cubo e pode ser visualizada na Figura 2.

Conforme se pode verificar, as quatro categorias de objetivos (estratégicos, operacionais, de comunicação e conformidade) estão representadas nas colunas verticais, os oito componentes nas linhas horizontais, e as unidades de uma organização na terceira dimensão. Essa representação ilustra a capacidade de manter o enfoque na totalidade do gerenciamento de riscos de uma organização, ou na categoria de objetivos, componentes, unidade da organização ou qualquer um dos subconjuntos.

A linha de cada componente “atravessa” e se aplica a todas as quatro categorias de objetivos. Por exemplo, os dados financeiros e não financeiros gerados, a partir de fontes internas e externas, pertencentes ao componente de informação e comunicação, são necessários para estabelecer a estratégia, administrar as operações comerciais com

eficácia, comunicar com eficácia e certificar-se de que a organização esteja cumprindo as leis aplicáveis (COSO, 2007).

Figura 2: Cubo do *COSO*
Fonte: COSO, 2007

O cubo do *COSO* mostra como existe uma importante ligação entre as atividades e que, de certa forma, uma atividade pode vir a influenciar o resultado da outra atividade da empresa.

3.2.1.2 Categorias de objetivos

Na metodologia *COSO*, os objetivos de uma organização são classificados em quatro categorias.

a) *Objetivos Estratégicos:* são metas de nível geral, alinhadas com a missão/visão da organização, fornecendo-lhe apoio. Os objetivos estratégicos refletem a forma que a administração escolheu para gerar valor para as partes interessadas.

A missão de uma organização estabelece, em sentido mais amplo, aquilo que a organização deseja alcançar. Não importa o termo utilizado, como: “missão”, “visão”, ou “propósito”, é importante que a alta administração, sob a supervisão do conselho de administração, estabeleça explicitamente os motivos da existência da organização em um sentido amplo. A partir desses motivos, a alta administração fixa

objetivos estratégicos, formula estratégias e estabelece os objetivos da organização relativos às operações, à conformidade e à comunicação. Embora a missão e os objetivos estratégicos de uma organização, geralmente, sejam estáveis, a sua estratégia e muitos de seus objetivos operacionais são mais dinâmicos e ajustam-se às condições internas e externas presentes. Na medida em que essas condições se modificam, as estratégias e os objetivos operacionais são re-alinhados aos objetivos estratégicos (COSO, 2007).

b) Objetivos Operacionais: têm como meta a utilização eficaz e eficiente dos recursos. Relacionam-se com a eficácia e a eficiência das operações da organização, com metas de desempenho e de lucro, bem como reservas de recursos contra prejuízos. Variam de acordo com a decisão da administração em relação à estrutura e ao desempenho.

É necessário que os objetivos operacionais reflitam as condições específicas do negócio, da indústria e da economia, onde a organização atua. Os objetivos necessitam, por exemplo, ser pertinentes às pressões da concorrência em termos de qualidade, redução do ciclo para trazer os produtos ao mercado ou mudanças em tecnologia. A administração deve assegurar-se de que os objetivos reflitam a realidade e as exigências do mercado, bem como sejam expressos para que possibilitem uma medição prática de desempenho. Um conjunto nitidamente definido de objetivos operacionais, associados aos subjetivos, é fundamental para o êxito da organização. Os objetivos operacionais possibilitam um ponto de referência para o direcionamento dos recursos alocados; se os objetivos operacionais de uma organização não forem claros ou adequadamente formulados, os seus recursos poderão ser mal aproveitados (COSO, 2007).

c) Objetivos de Comunicação: relacionam-se com a confiabilidade dos relatórios. Incluem relatórios internos e externos e podem, ainda, conter informações financeiras e não financeiras.

Uma comunicação confiável provê à administração informações exatas e completas, adequadas ao que se propõe. A comunicação oferece suporte ao processo decisório da administração e ao acompanhamento das atividades e do desempenho da organização. Alguns exemplos dos referidos relatórios incluem os resultados de programas de marketing, os relatórios diários sucintos de estimativas de resultados de vendas, a qualidade da produção e os resultados da satisfação dos empregados e dos clientes. A comunicação também se relaciona com os relatórios preparados para divulgação externa, como demonstrações financeiras e divulgação em notas explicativas, discussão e análise da administração, e relatórios entregues as entidades normativas (COSO, 2007).

d) Objetivos de Conformidade: relacionam-se com o cumprimento de leis e regulamentos. Em alguns casos, dependem de fatores externos e tendem a ser semelhantes em todas as organizações e em outros casos em todo um setor industrial.

As organizações devem conduzir as suas atividades, bem como adotar, frequentemente, medidas específicas, de acordo com as leis e os regulamentos pertinentes. Esses requisitos podem relacionar-se a mercados, preço, impostos, meio ambiente, bem-estar social de empregados e comércio internacional. As leis e os regulamentos aplicáveis estabelecem padrões mínimos de comportamento, que a organização integra em seus objetivos de conformidade. Por exemplo, as leis de saúde ocupacional e de segurança podem levar uma organização a definir o seu objetivo como "Embalar e rotular todos os produtos químicos de acordo com as normas". Nesse caso, as políticas e os procedimentos referem-se a programas de comunicação, inspeções locais e treinamento. O histórico de conformidade de uma organização poderá afetar de modo significativo, positivo ou negativo, a sua reputação na comunidade e no mercado (COSO, 2007).

Apesar de essas categorias de objetivos serem distintas, elas se inter-relacionam, tendo em vista que um determinado objetivo pode ser classificado em mais de uma categoria e pode permanecer sob a responsabilidade direta de diferentes executivos. Assim, essa classificação permite diferenciar o que pode ser esperado de cada categoria de objetivos.

Em razão do fato dos objetivos relacionados com a confiabilidade de relatórios e o cumprimento de leis e regulamentos estarem sob controle da organização, pode-se esperar que o gerenciamento de riscos corporativos forneça uma garantia razoável em relação ao atendimento desses objetivos. Porém, a realização de objetivos estratégicos e operacionais está sujeita à ação de eventos externos nem sempre sob o controle da organização; da mesma forma, em relação a esses objetivos, o gerenciamento de riscos corporativos é capaz de propiciar uma garantia razoável que a diretoria executiva e o conselho de administração, na função de supervisão, serão informados, no momento adequado, o quanto a organização está avançando na direção do atendimento dos objetivos (COSO, 2007).

Pela matriz dimensional da Metodologia Coso, pode-se verificar que o gerenciamento de riscos corporativos é constituído por oito componentes inter-relacionados, estão integrados com o processo de gestão. Esses componentes são descritos na sequência.

3.2.1.3 Ambiente interno

O ambiente interno compreende o tom de uma organização e fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pelo seu pessoal, inclusive a filosofia de gerenciamento de riscos, a integridade e os valores éticos, além do ambiente em que estes estão (COSO, 2007).

Pela metodologia COSO, o ambiente interno abrange a cultura de uma organização, a influência sobre a consciência de risco de seu pessoal, sendo a base para todos os outros componentes do gerenciamento de riscos corporativos, o que possibilita disciplina e estrutura. Os fatores do ambiente interno compreendem a filosofia administrativa de uma organização, no que diz respeito aos riscos; o seu apetite a risco; a supervisão do conselho de administração; a integridade, os valores éticos e a competência do pessoal da organização; e a forma pela qual a administração atribui alçadas e responsabilidades, bem como organiza e desenvolve o seu pessoal.

Esse ambiente influencia o modo pelo qual as estratégias e os objetivos são estabelecidos, os negócios são estruturados, e os riscos são identificados, avaliados e geridos. Este influencia o desenho e o funcionamento das atividades de controle, dos sistemas de informação e comunicação, bem como das atividades de monitoramento (COSO, 2007).

3.2.1.4 Fixação de objetivos

Os objetivos devem existir antes que a administração possa identificar os eventos em potencial que poderão afetar a sua realização. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que a administração disponha de um processo implementado para estabelecer os objetivos que propiciem suporte e estejam alinhados com a missão da organização e sejam compatíveis com o seu apetite a riscos (COSO, 2007).

Conforme a metodologia COSO, os objetivos são fixados no âmbito estratégico, estabelecendo uma base para objetivos operacionais, de comunicação e de cumprimento de normas. Na verdade, toda organização enfrenta uma variedade de riscos oriundos de fontes externas e internas, sendo a fixação de objetivos um pré-requisito à identificação eficaz de eventos, à avaliação de riscos e resposta a risco.

A fixação de objetivos é uma pré-condição à identificação de evento, à avaliação de riscos e às respostas aos riscos. Assim, em primeiro lugar, é necessário que os objetivos existam para que a

administração possa identificar e avaliar os riscos quanto a sua realização, bem como adotar as medidas necessárias para administrá-los.

3.2.1.5 Identificação de eventos

Os eventos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objetivos de uma organização devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades. Essas oportunidades são canalizadas para os processos de estabelecimento de estratégias da administração ou de seus objetivos (COSO, 2007).

A administração identifica os eventos em potencial que, se ocorrerem, afetarão a organização e determina se esses representam oportunidades ou se podem ter algum efeito adverso na sua capacidade de implementar adequadamente a estratégia e alcançar os objetivos. Eventos de impacto negativo representam riscos que exigem avaliação e resposta da administração. Os eventos de impacto positivo representam oportunidades que são canalizadas de volta aos processos de fixação das estratégias e dos objetivos. Ao identificar eventos, a administração considera uma variedade de fatores internos e externos que podem dar origem a riscos e a oportunidades no contexto de toda a organização.

Nessa fase, podem-se agrupar os eventos por categorias, dentro do contexto de fatores mais internos e externos, conforme se apresenta no quadro 2.

CATEGORIAS DE EVENTO	
FATORES EXTERNOS	**FATORES INTERNOS**
Econômicos: Disponibilidade de capital Emissões de crédito, inadimplência Concentração Liquidez Mercados financeiros Desemprego Concorrência Fusões / aquisições **Meio Ambiente:** Emissões e dejetos Energia Desastres naturais Desenvolvimento sustentável	**Infra-estrutura:** Disponibilidade de bens Capacidade dos bens Acesso ao capital Complexidade **Pessoal**: Capacidade dos empregados Atividade fraudulenta Saúde e segurança **Processo:** Capacidade Design Execução Dependências / fornecedores

CATEGORIAS DE EVENTO	
FATORES EXTERNOS	**FATORES INTERNOS**
Políticos: Mudanças de governo Legislação Política pública Regulamentos **Sociais:** Características demográficas Comportamento do consumidor Cidadania corporativa Privacidade Terrorismo **Tecnológicos:** Interrupções Comércio eletrônico Dados externos Tecnologias emergentes	**Tecnologia:** Integridade de dados Disponibilidade de dados e sistemas Seleção de sistemas Desenvolvimento Alocação Manutenção

Quadro 2: Categorias de Eventos
Fonte: Coso, 2007

A classificação de eventos em categorias também permite à administração considerar o grau de completude de seus esforços de identificação de eventos.

3.2.1.6 Avaliação de riscos

Os riscos são analisados, considerando-se a sua probabilidade e o seu impacto, como bases para determinar o modo pelo qual deverão ser administrados. Esses riscos são avaliados quanto à sua condição de inerentes e residuais (COSO, 2007).

Risco inerente é aquele que uma organização terá de enfrentar na falta de medidas que a administração possa adotar para alterar a probabilidade ou o impacto dos eventos; risco residual é aquele que ainda permanece após a resposta da administração. A avaliação de riscos é aplicada primeiramente aos riscos inerentes. Após o desenvolvimento das respostas aos riscos, a administração passará a considerar os riscos residuais.

O horizonte de tempo empregado para avaliar riscos deverá ser consistente com o tempo das estratégias e objetivos relacionados a esses riscos. Em razão das estratégias e objetivos de muitas organizações

considerarem horizontes de tempo de curta a média duração, a administração naturalmente concentra-se nos riscos associados com esses períodos de tempo. Contudo, alguns aspectos do direcionamento estratégico e dos objetivos estendem-se a prazo mais longo. Consequentemente, a administração precisa levar em conta os cenários de prazos mais longos para não ignorar riscos que possam estar mais adiante (COSO, 2007).

Geralmente não há padrão de definição de tempo, pois pode haver grandes variações de empresa para empresa, dependendo do grau de confiabilidade e complexidade das informações.

3.2.1.7 Resposta a risco

A administração escolhe as respostas aos riscos – evitando, aceitando, reduzindo ou compartilhando –, desenvolvendo uma série de medidas para alinhar os riscos com a tolerância permitida.

As respostas a riscos classificam-se nas seguintes categorias:

- **evita**r – descontinuação das atividades que geram os riscos. Evitar riscos pode implicar a descontinuação de uma linha de produtos, o declínio da expansão em um novo mercado geográfico ou a venda de uma divisão;

- **reduzir** – são adotadas medidas para reduzir a probabilidade ou o impacto dos riscos ou, até mesmo, de ambos. Tipicamente, esse procedimento abrange qualquer uma das centenas de decisões do negócio no dia-a-dia;

- **compartilhar** – redução da probabilidade ou do impacto dos riscos pela transferência ou pelo compartilhamento de uma porção do risco. As técnicas comuns compreendem a aquisição de produtos de seguro ou a terceirização de uma atividade;

- **aceitar** – nenhuma medida é adotada para afetar a probabilidade ou o grau de impacto dos riscos.

Ao considerar a própria resposta, a administração avalia o efeito sobre a probabilidade de ocorrência e o impacto do risco, assim como os custos e benefícios, selecionando, dessa forma, uma resposta que mantenha os riscos residuais dentro das tolerâncias a risco desejadas. A administração identifica as oportunidades que possam existir e obtém, assim, uma visão dos riscos em toda organização ou de portfólio, determinando se os riscos residuais gerais são compatíveis com o apetite a riscos da organização.

3.2.1.8 Atividades de controle

Nessa etapa, políticas e procedimentos são estabelecidos e implementados para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia. As informações relevantes são identificadas, colhidas e comunicadas de forma e no prazo que permitam que cumprir suas responsabilidades. A comunicação eficaz também ocorre em um sentido mais amplo, fluindo em todos os níveis da organização (COSO, 2007).

Ao selecionar as respostas aos riscos, a administração identifica as atividades de controle necessárias para assegurar que essas sejam executadas de forma adequada e oportuna.

Em alguns casos, uma única atividade de controle aborda diversas respostas a riscos. Em outros, diversas atividades de controle são necessárias para apenas uma resposta a risco. Ainda, em outras situações, a administração poderá constatar que as atividades de controle existentes são suficientes para assegurar a execução eficaz das novas respostas a riscos.

O quadro 3, a seguir, descreve algumas das atividades de controle geralmente utilizadas.

- Revisões da Alta Direção – a alta direção compara o desempenho atual em relação ao orçado, às previsões, aos períodos anteriores e aos de concorrentes. As principais iniciativas são acompanhadas, como campanhas de marketing, processos de melhoria de produção e programas de contenção ou de redução de custo, para medir até que ponto as metas estão sendo alcançadas. - **Processamento da Informação** – uma variedade de controles é realizada para verificar a precisão, a integridade e a autorização das transações. Os dados inseridos ficam sujeitos a verificações de edição on-line ou à combinação com arquivos aprovados de controle. Um pedido de cliente, por exemplo, somente poderá ser aceito após fazer	**- Administração Funcional Direta ou de Atividade** – gerentes, no exercício de suas funções ou atividades examinam relatórios de desempenho. Um gerente responsável pelos empréstimos bancários a consumidores revisa os relatórios por filial, região e tipo de empréstimo (com caução), verificando resumos e identificando tendências e associando os resultados a estatísticas econômicas e metas. Por sua vez, os gerentes de filiais também se concentram em questões de cumprimento de políticas, revisando relatórios exigidos por órgãos reguladores a respeito de novos depósitos acima de um determinado valor. São realizadas reconciliações dos fluxos de caixa diários, com as posições líquidas relatadas centralmente para

referência a um arquivo de cliente e ao limite de crédito aprovado. As sequências numéricas das transações são levadas em conta, sendo as exceções acompanhadas e relatadas aos supervisores. O desenvolvimento de novos sistemas e as mudanças nos já existentes são controlados da mesma forma que o acesso a dados, arquivos e programas. - **Indicadores de Desempenho** – relacionar diferentes conjuntos de dados, sejam eles operacionais sejam financeiros, em conjunto com a realização de análises dos relacionamentos e das medidas de investigação e correção, funciona como uma atividade de controle. Os indicadores de desempenho incluem, por exemplo, índices de rotação de pessoal por unidade. Ao investigar resultados inesperados ou tendências incomuns, a administração poderá identificar circunstâncias nas quais a falta de capacidade para concluir processos fundamentais pode significar menor probabilidade dos objetivos serem alcançados. A forma como a administração utiliza essas informações determinará se a análise dos indicadores de desempenho por si só atenderá às finalidades operacionais, bem como às finalidades de controle da comunicação.	transferências e investimentos. - **Controles Físicos** – os equipamentos, estoques, títulos, dinheiro e outros bens são protegidos fisicamente, contados periodicamente e comparados com os valores apresentados nos registros de controle. - **Segregação de funções** – as obrigações são atribuídas ou divididas entre pessoas diferentes com a finalidade de reduzir o risco de erro ou de fraude. Por exemplo, as responsabilidades de autorização de transações, do registro e da entrega do bem em questão são divididas. O gerente que autoriza vendas a crédito não deve ser responsável por manter os registros de contas a pagar nem pela distribuição de recibos de pagamentos. Da mesma forma, os vendedores não devem modificar arquivos de preços de produtos nem as taxas de comissão.

Quadro 3: Exemplos de Tipos de Atividades de Controle
Fonte: Coso, 2007

As atividades expostas representam apenas uma parcela dos muitos procedimentos comumente executados pelo pessoal em vários níveis organizacionais. A meta dessas atividades é reforçar o cumprimento de planos de ação estabelecidos e, também, manter as

organizações direcionadas ao cumprimento de seus objetivos.

3.2.1.9 Informações e comunicação

Nessa etapa, as informações pertinentes são identificadas, coletadas e comunicadas de forma coerente e no prazo, a fim de permitir que as pessoas cumpram as suas responsabilidades. Os sistemas de informática geralmente empregam dados gerados internamente e informações de fontes externas, possibilitando, dessa forma, esclarecimentos para o gerenciamento de riscos e tomada de decisão baseadas em dados relacionados aos objetivos.

A comunicação eficaz também ocorre ao fluir em todos os níveis da organização. Todo o pessoal recebe uma mensagem clara da alta administração, alertando que as responsabilidades do gerenciamento de riscos corporativos devem ser levadas a sério. Cada um entende a sua própria função no gerenciamento de riscos corporativos, assim como as atividades individuais que se relacionam com o trabalho dos demais. As pessoas deverão ter uma forma de comunicar informações significativas dos escalões inferiores aos superiores. Deve haver, também, uma comunicação eficaz com terceiros, como: clientes, fornecedores, órgãos reguladores e acionistas.

3.2.1.10 Monitoramento

A integridade da gestão de riscos corporativos é monitorada, e são feitas as modificações necessárias. O monitoramento é realizado através de atividades gerenciais contínuas ou avaliações independentes ou de ambas as formas (COSO, 2007).

O monitoramento pode ser conduzido de duas maneiras: mediante atividades contínuas ou avaliações independentes. Geralmente, os mecanismos de administração de riscos corporativos são estruturados para fazer o próprio monitoramento de forma contínua, no mínimo até certo ponto. Quanto maior o alcance e a eficácia do monitoramento contínuo, menor a necessidade de avaliações independentes. Fica a critério da administração definir a frequência necessária de avaliações independentes, de forma a ter garantia razoável da eficácia do gerenciamento de riscos corporativos. Ao fazer essa determinação, a administração leva em conta a natureza e a extensão das mudanças que estão ocorrendo, os riscos associados, a competência e a experiência do

pessoal que implementa as respostas a risco e a controles pertinentes, além dos resultados do monitoramento contínuo. Via de regra, uma combinação de monitoramento contínuo e avaliações independentes será capaz de assegurar que o gerenciamento de riscos corporativos mantenha a sua eficácia com o passar do tempo (COSO, 2007).

O monitoramento contínuo é incorporado às atividades normais e repetitivas de uma organização. Ele também é conduzido em tempo real, responde dinamicamente a mudanças nas condições e está firmemente arraigado na organização. Consequentemente, é mais eficaz do que as avaliações independentes, visto que estas geralmente ocorrem após a constatação de algum fato, onde os problemas serão identificados com maior rapidez por atividades contínuas de monitoramento.

Ainda assim, muitas organizações que possuem sistemas complexos de atividades de monitoramento contínuo realizam, periodicamente, avaliações independentes do seu gerenciamento de riscos corporativos.

A organização que constata a necessidade de conduzir avaliações independentes, frequentemente, deverá concentrar-se em fortalecer as suas atividades de monitoramento contínuo.

3.3 AUDITORIA: CONCEITOS, ORIGENS E FINALIDADES

A necessidade de dar maior atenção aos controles internos, além dos administradores, muitas vezes, não disporem de tempo suficiente para certificar-se pessoalmente sobre a forma como os trabalhos eram executados pelos empregados, fez surgir, então, os serviços de auditoria interna. Essa área passa a certificar e analisar, com grau maior de profundidade e de responsabilidade, os controles das áreas que refletem os registros contábeis.

A auditoria surgiu da necessidade de um maior controle das demonstrações patrimoniais e de informações exatas que possam passar à administração e a futuros investidores a verdadeira situação da organização.

Os serviços de auditoria tiveram origem na Inglaterra, no início do século XIV (mais precisamente em 1314), orientados para o exame das contas públicas da Coroa. Sua evolução também ocorreu nos países da Grã-Bretanha, com o surgimento das grandes corporações industriais e comerciais, entre os séculos XVIII e XIX. Em 1854, surgiram as primeiras associações de contadores ingleses, seguindo-se, em 1894, com a criação do Instituto Holandês de Contadores Públicos (BASSO,

2005).

Franco e Marra (2001, p.39) afirmam que “[...] a Inglaterra, como dominadora dos mares e controladora do comércio mundial, foi a primeira a possuir as grandes companhias de comércio mundial e a primeira também a instituir a taxação do imposto de renda, baseada nos lucros das empresas."

Nota-se que, desde as épocas mais remotas, todo aquele que, de alguma forma, tinha a função de analisar a legitimidade dos fatos econômico-financeiros a um superior, podia ser considerado um auditor. Com isso, sabe-se que a auditoria teve sua origem e evolução junto a fatos marcantes ocorridos na contabilidade. Contudo, foi o surgimento das grandes empresas, que eram constituídas de capitais de muitas pessoas, que, querendo um melhor controle de seus negócios, contratavam profissionais para fazer a verificação dos registros contábeis.

Assim, a auditoria tem uma origem muito antiga e, desde então, já se destacava a preocupação em evitar fraudes e também proteger o patrimônio da empresa, o que fazia com que a auditoria mostrasse se os indivíduos que ocupavam cargos de confiança eram realmente profissionais confiáveis.

Contudo, segundo Peres Junior (1998, p. 13),

> [...] o reconhecimento oficial da prática de auditoria também ocorreu na Itália (Veneza), onde em 1581 foi constituído o primeiro Colégio de Contadores, para cuja admissão o candidato tinha que completar aprendizado de seis anos como contador praticante e submeter-se a exame. Inicialmente, os trabalhos realizados como auditoria eram bastante limitados, restringindo-se, em regra, à verificação dos registros contábeis, com vistas à comprovação de sua exatidão.

Entende-se por auditoria todo estudo e análise de documentos, livros e registros relacionados ao controle do patrimônio, tendo como objetivo comprovar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis.

Segundo Sá (2002, p. 25),

> [...] auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando apresentar opiniões, conclusões, críticas e

> orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.
>
> De uma forma bastante simples, pode-se definir a auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade. (CREPALDI, 2004, p. 23).

Em outras palavras, para mensurar a adequação e a confiabilidade dos registros e das demonstrações contábeis, a Contabilidade pode utilizar-se da auditoria, que consiste no exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo a normas apropriadas de procedimento, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstradas, de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade, aplicados de maneira uniforme (SANTOS, 2001).

Os serviços da auditoria proporcionam confiabilidade aos registros da contabilidade ao propiciar maior exatidão, bem como dar credibilidade aos sistemas operacionais de cada setor, provendo a administração de dados seguros para a tomada de decisões em todos os níveis.

A evolução dos sistemas capitalistas e a necessidade de maiores controles das operações realizadas pelas empresas e por alguns órgãos fizeram com que aumentasse a demanda por trabalhos de auditoria.

Com o passar do tempo, as empresas, que na maioria eram de capital fechado, sentiram a necessidade de expandir seus mercados, e a concorrência passou a ficar cada vez mais acirrada, o que fez com que se investisse mais em tecnologia e mercadorias. Mas, como as empresas eram familiares e, muitas vezes, não se valiam de dinheiro, optaram pela alternativa de a empresa ter novos investidores.

As demonstrações contábeis passaram, então, a ter um grande valor para as empresas e também para os futuros investidores dessas organizações e para ser ter certeza e segurança nesses demonstrativos apresentados, deu-se a necessidade da figura do auditor.

Com o envolvimento de várias pessoas físicas e/ou jurídicas nos negócios, as organizações passaram a adotar, para maior transparência, os serviços de auditoria visando, desse modo, à confiança nos serviços e

trabalhos prestados pelo auditor, seja do ponto de vista tributário ou gerencial.

Nos dias atuais, a auditoria atende à necessidade de dar maior segurança aos investidores sobre as informações contábeis e os sistemas de controles internos, visto o crescimento das empresas, a complexidade de suas operações e a elevada carga tributária.

Com o franco desenvolvimento das empresas, tornou-se mais difícil aos administradores fiscalizar os trabalhos de seus subordinados. O surgimento de empresas, com capital aberto, e a utilização do capital de terceiros por parte das entidades, além do controle cada vez mais crescente do poder público sobre as organizações, tornou o crescimento da auditoria cada vez mais acentuado.

A administração da empresa, com a expansão dos negócios, sentiu a necessidade de dar maior ênfase às normas ou aos procedimentos internos, devido ao fato de que o administrador, ou, em alguns casos, o proprietário da empresa não poderia supervisionar pessoalmente todas as suas atividades. Entretanto, de nada valia a implantação desses procedimentos internos sem que houvesse um acompanhamento, no sentido de verificar se aqueles estavam sendo seguidos pelos empregados da empresa (CREPALDI, 2004).

Como a auditoria é uma ferramenta contábil em que são confirmados os registros feitos pela contabilidade e pelas rotinas desenvolvidas, seu trabalho tem feito com que vários sejam os que se interessa em ter a auditoria como fonte de segurança, controle e medida das empresas, cujos maiores interessados são executivos, investidores, financiadores e até mesmo o fisco.

O surgimento das grandes empresas e a necessidades de melhores controles fazem da auditoria um precioso instrumento de eficiência e indispensabilidade nos inúmeros setores de atividades de uma entidade, visando a estabelecer a fidedignidade dos informes contábeis e dos sistemas operacionais.

Sendo assim, auditoria pode ser uma ferramenta importante ao avaliar os procedimentos e operações financeiras que têm por objetivo determinar o grau de observância dos critérios utilizados nas realizações dos serviços e na elaboração das demonstrações contábeis e, por fim, emitir um parecer referente às mesmas.

A auditoria pode ser realizada por auditores internos (controles internos) e/ou por auditores externos (geralmente demonstrações contábeis).

3.3.1 Auditoria Externa

A auditoria externa trabalha para atestar a fidedignidade das demonstrações contábeis, além de proporcionar às empresas maior segurança quanto aos registros e controles das operações realizadas.

A auditoria externa ou auditoria independente, como também pode ser chamada, é uma técnica autônoma e independente.

Crepaldi (2004, p. 48) expõe que a auditoria externa

> [...] constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação com que estes representam à posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do Patrimônio Líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade.

A auditoria externa vem para apresentar as reais posições financeira e patrimonial da empresa auditada, examinando a exatidão e a fidedignidade das informações contidas nas demonstrações contábeis.

Com relação à auditoria interna, no próximo item são destacados aspectos sobre esse tipo de auditoria, por ser o foco de estudo desta Dissertação.

3.3.2 Auditoria Interna

A auditoria interna surgiu com a necessidade de maior atenção aos sistemas de controles internos e operacionais, exercida por um profissional da própria organização; sendo assim, esse possui vínculo empregatício com a empresa.

De acordo com Franco (2001, p. 219),

> [...] apesar de seu vínculo à empresa, o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento daquelas que lhe cabem.

Geralmente, o auditor interno é um funcionário da empresa, que deve manter sua independência dentro da organização e, principalmente, não deve deixar que seus relatórios sejam influenciados pela

administração da entidade, com objetivo de que seu trabalho atenda aos interesses propostos.

Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade 12 - NBC T12, a auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por finalidade o exame da integridade, adequação e eficácia dos controles internos e operacionais da entidade.

Portanto, nota-se que a auditoria interna responsabiliza-se pela parte de eficiência e eficácia dos controles internos, no que se refere às metas e objetivos traçados pela alta administração da empresa.

Observa-se que a auditoria interna tem evoluído, pois, além de auxiliar na supervisão dos sistemas de controles internos, tornou-se uma ferramenta para os gestores na tomada de decisões, contribuindo consideravelmente para atestar a veracidade das informações gerenciais.

Para Crepaldi (2004, p. 41),

> [...] a auditoria intrna uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração. Constitui o controle gerencial que funciona por meio da análise e avaliação da eficiência de outros controles. É executada por um profissional ligado à empresa, ou por uma seção própria para tal fim, sempre em linha de dependência da direção empresarial. O auditor interno é pessoa de confiança dos dirigentes, está vinculado à empresa por contrato trabalhista continuado e sua intervenção é permanente.

Fica, então, evidente que a auditoria interna trabalha na revisão dos controles operacionais, e que esses serviços são voltados também para auxiliar na tomada de decisões da administração.

Crepaldi (2004, p. 39) afirma que "o auditor interno é dependente da empresa em que trabalha e é responsável por seus atos somente perante a empresa em que exerce suas atividades. O impacto de seus relatórios recebe influência de sua subordinação".

Conclui-se que o auditor interno é aquele que exerce função permanente na própria entidade onde atua, sendo um funcionário da organização e, assim, responsável pelos serviços de auditoria somente na empresa onde possui o vínculo empregatício.

A auditoria interna, com os resultados de seus trabalhos, deve procurar mostrar as recomendações necessárias para a adequação das irregularidades que possa vir a identificar. Passa a ser, cada vez mais, relevante em uma empresa. A possibilidade de erros e a necessidade de

verificar se os controles operacionais estão sendo desenvolvidos de forma correta fazem dela uma atividade imprescindível dentro da organização.

Paula (1999, p. 42) considera que a auditoria interna é necessária à entidade:

> . para garantir que os procedimentos internos e as rotinas de trabalho sejam executados de forma a atender aos objetivos da entidade e às diretrizes da alta administração;
> . porque atesta a integridade e fidedignidade dos dados contábeis e das informações gerenciais, que irão subsidiar as tomadas de decisões dos dirigentes;
> . por salvaguardar os valores da entidade;
> . porque, mesmo com todos os controles perfeitos, ainda existiram pessoas em seus quadros funcionais sujeitas às naturais fraquezas humanas, para as quais não existem controles;
> . por permitir a análise dos dados com isenção e independência;
> . porque assessora a administração no desempenho de suas funções e responsabilidades, fortalecendo o controle interno;
> .por sua importância como órgão de assessoramento, servindo como olhos e ouvidos de seus dirigentes;
> . porque colabora com o fortalecimento dos controles internos e ajuda a agregar valor aos produtos;
> . porque assegura à alta administração que as diretrizes administrativas e de ordem legal estão sendo cumpridas adequadamente;
> para fins de acompanhamento de fatores críticos de sucesso;
> . por avaliar os controles internos da empresa. A sua inexistência, a médio e longo prazo, poderia ocasionar a deterioração dos controles internos de uma maneira geral;
> . porque a Auditoria Interna traduz-se dos braços da alta administração;
> por ser obrigatória sob aspectos legal e estatutário.

Sabe-se que com os serviços de auditoria interna, a empresa terá

mais controles sobre as rotinas operacionais de trabalho e os procedimentos que estão sendo utilizados, tendo, assim, maior controle na administração da organização.

Portanto, convém destacar a importância e a necessidade junto à administração de uma empresa. Por meio dela, podem-se obter informações que permitem à organização ter uma nova visão do que realmente ocorre na organização.

Para Attie (2005, p. 29),

> [...] a auditoria interna, através de suas atividades de trabalho, serve à administração como meio de identificação de que todos os procedimentos internos e políticos definidos pela companhia, assim como os sistemas contábeis e de controle interno, estão sendo efetivamente seguidos e que as transações realizadas estão refletidas contabilmente em concordância com os critérios previamente definidos.

Sendo assim, nota-se que a auditoria interna é necessária dentro de uma empresa, pois é por intermédio dela que se podem garantir com que os procedimentos e rotinas de trabalho sejam realizados de acordo a atender os objetivos da entidade. Com a auditoria interna, a organização também terá um instrumento que permite um melhor acompanhamento da movimentação das operações, bem como melhores e mais eficientes controles no assessoramento da administração, fazendo com que os serviços realizados alcancem mais confiabilidade perante os administradores e diretores.

Contudo, para o auditor, poder executar seus trabalhos de auditoria, são necessárias algumas condições que são vistas a seguir.

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº. 781, de 24 de março de 1995, NBC P3, estabeleceu as NORMAS PROFISSIONAIS DO AUDITOR INTERNO, ou seja, as regras necessárias para o exercício das atividades de auditoria interna.

> 1. Competência técnico-profissional: o Contador, na função de auditor interno, deve manter o seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação aplicável à Entidade.

> 2. Autonomia profissional: o auditor interno, não obstante sua posição funcional, deve preservar sua autonomia profissional.
> 3. Responsabilidade do auditor interno na execução dos trabalhos: o auditor interno deve ter o máximo de cuidado, imparcialidade e zelo na realização dos trabalhos e na exposição das conclusões.
> A amplitude do trabalho do auditor interno e sua responsabilidade estão limitadas à sua área de atuação.
> A utilização da equipe técnica supõe razoável segurança de que o trabalho venha a ser executado por pessoas com capacitação profissional e treinamento, requeridas nas circunstâncias.
> Cabe também ao auditor interno, quando solicitado, prestar assessoria ao Conselho Fiscal ou órgãos equivalentes.
> 4. Relacionamento com profissionais de outras áreas: O auditor interno pode realizar trabalhos de forma compartilhada com profissionais de outras áreas, situação em que a equipe fará a divisão de tarefas, segundo a habilitação técnica e legal dos seus participantes.
> 5. Sigilo: o auditor interno deve respeitar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho, não as divulgando para terceiros, sob nenhuma circunstância, sem autorização expressa da Entidade em que atua. O dever de manter o sigilo continua depois de terminado o vínculo empregatício ou contratual.
> 6. Cooperação com o auditor independente: o auditor interno, quando previamente estabelecido com a administração da entidade em que atua, e no âmbito de planejamento conjunto do trabalho a realizar, deve apresentar os seus papéis de trabalho ao auditor independente e entregar-lhe cópias, quando este entender necessário.

Portanto, o auditor interno deve obedecer às disposições da referida norma no exercício de sua função. Por outro lado, há de se observar que "a prática de auditoria contábil, seja ela interna ou externa, é de exercício exclusivo do contador" (PEREZ JUNIOR, 1995, p. 15).

Oliveira e Diniz Filho (2001, p. 40) consideram,

> Principalmente, que o auditor interno, em geral, encontra obstáculos para a execução de suas tarefas, operando em um ambiente de atritos com as demais áreas. Mais do que nunca, a habilidade para a eliminação desses atritos é de fundamental importância para a convivência e a própria sobrevivência da função nas empresas dos tempos atuais.

No entanto, na auditoria de processo não é necessário que o profissional seja especificamente contador ou profissional de contabilidade, embora contribua muito, mas não é um pré-requisito para os trabalhos funcionais de processo. Nesse contexto, os serviços de auditoria interna vêm sendo uma prática cada vez mais utilizada nas organizações, pois os próprios profissionais da empresa podem executar os trabalhos de auditoria e, assim, crescer o nível de confiabilidade nas movimentações internas da empresa.

3.4 LIMITAÇÕES DO MODELO DE GERENCIAMENTO DO RISCO IMPOSTO PELO MÉTODO DO COSO

Mesmo oferecendo importantes benefícios, o gerenciamento de riscos corporativos está sujeito a limitações.

As limitações originam-se do fato de que o julgamento humano, no processo decisório, pode ser falho. Assim, as decisões de respostas a risco e o estabelecimento dos controles necessitam levar em conta os custos e benefícios relativos. Podem ocorrer falhas causadas por erro ou engano humano, os controles podem ser anulados por conluio entre duas ou mais pessoas, e a administração tem o poder de recusar-se a aceitar as decisões de gestão de riscos (COSO, 2007). Essas limitações impedem que o conselho de administração e a diretoria executiva tenham absoluta garantia da realização dos objetivos da organização.

Além disso, para que o sistema de controles internos seja efetivo, é necessário que cada um dos seis componentes do sistema de controle estejam presentes e funcionando adequadamente em relação a cada um dos três objetivos do negócio: economia e eficiência das operações, veracidade das demonstrações financeiras e *compliance* com as normas e legislação locais.

No sentido de conhecer também o entendimento da parte humana no processo, a pesquisa diagnosticou a percepção dos mesmos, a qual é tratada nos capítulos seguintes.

4 DESCRIÇÃO E RESULTADOS DA PESQUISA

Neste capítulo apresenta-se o resultado da pesquisa realizada na empresa estudada, sendo utilizadas análises descritivas, qualitativas e quantitativas no decorrer da apresentação do capítulo, com o intuito de esclarecer as conclusões quanto aos resultados da presente pesquisa.

Então, inicia-se com a demonstração das características do mercado do plástico no Brasil, na sequência caracteriza-se a empresa estudada e finalmente evidenciam-se os pontos importantes na visão dos entrevistados com relação aos componentes do COSO. Na parte final, faz-se um apanhado geral com o objetivo de propor uma estrutura de controle interno para a indústria plástica.

4.1 MERCADO PLÁSTICO NO BRASIL E EM SANTA CATARINA

O Brasil possui mais de 10 mil empresas de transformação de plástico, sendo esse segmento bastante pulverizado. O perfil é de muitas empresas de pequeno porte, e poucas que respondem pela maior parte do plástico transformado no Brasil.

A Figura 3 mostra a distribuição geográfica aproximada de tais empresas, considerando o número total de empresas.

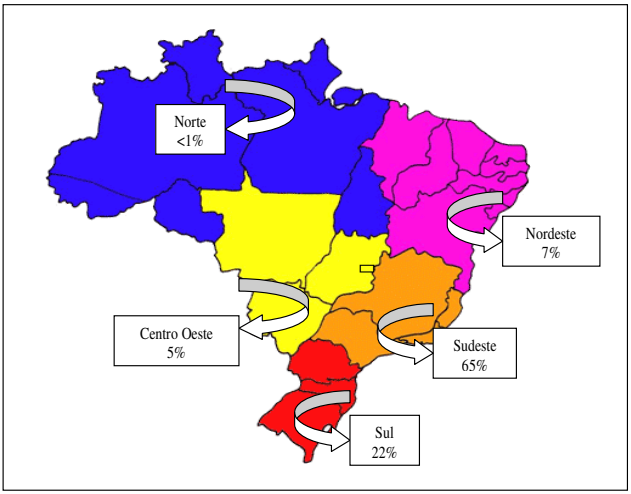


Figura 3: Distribuição Geográfica da Indústria de Transformação no Brasil
Fonte: MaxiQuim (2008)

O faturamento estimado da indústria brasileira de artefatos plásticos, em 2007, foi de US$ 19,2 bilhões, segundo dados da Associação Brasileira da Indústria do Plástico (ABIPLAST). Tal valor representa um crescimento de 2,6% em relação ao ano anterior.

Em relação ao comércio exterior de produtos plásticos transformados, em 2007, foi registrado um déficit comercial de US$ 579 milhões, representando um aumento de 118,7% em relação ao déficit de 2006. O gráfico 1 mostra a evolução da balança comercial brasileira de produtos plásticos transformados.

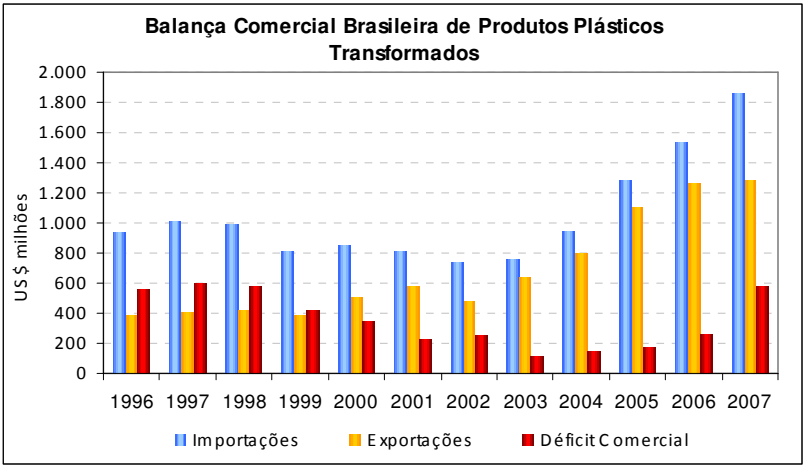


Gráfico 1: Balança Comercial Brasileira de Produtos Plásticos Transformados
Fonte: MaxiQuim (2008)

Oferta de matéria-prima para o setor de transformação de plástico

a) Canais de Compra: no Brasil, existem três fontes de matérias-primas: produtor, distribuidor e importação. O Gráfico 2 mostra a participação de cada uma das fontes, em 2007, considerando o consumo aparente (Produção + Importação – Importação) de cada resina.

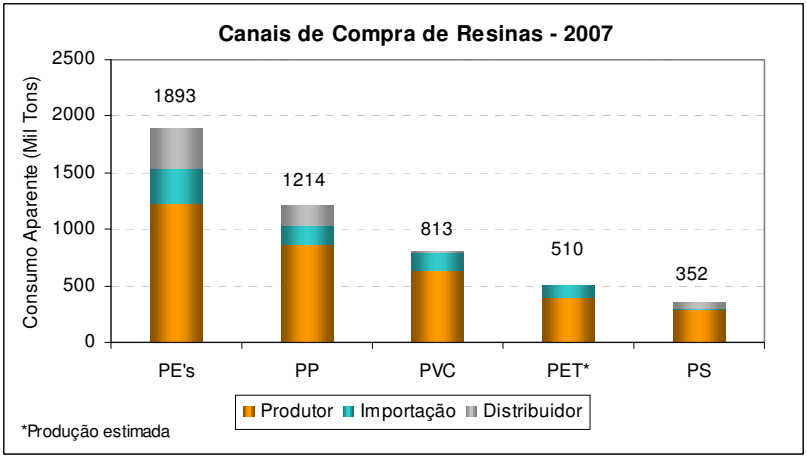


Gráfico 2: Canais de compra de resinas pela indústria de transformação
Fonte: Abiquim, MaxiQuim (2008)

A principal fonte de compra de matéria-prima é, sem dúvida, o produtor que em 2007 respondeu por 71% da oferta total de resinas para o transformador brasileiro, considerando PE's, PP, PS, PET e PVC. Porém, em 2007 houve um crescimento de 24% na importação de resinas, com destaque para o PP, onde o percentual foi de 58%.

b) Produtores de Resinas: a Tabela 1 mostra que o Brasil possui as seguintes capacidades produtivas de resinas termoplásticas:

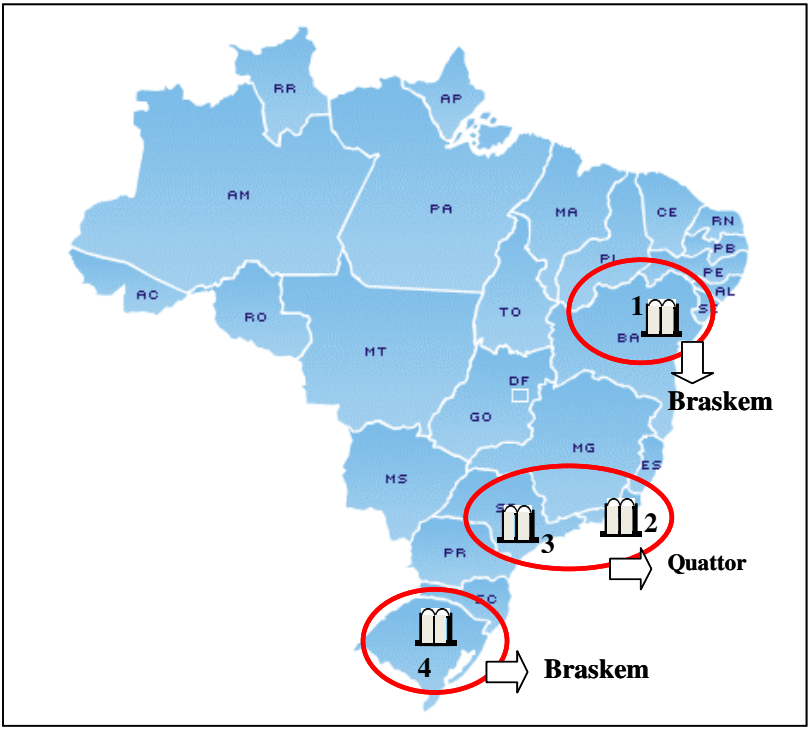
Tabela 1: Capacidade Instalada de Produção de Resinas

Capacidade Instalada de Produção de Resinas Termoplásticas – 2007	
Resina	**Capacidade (1000 ton/ano)**
PEAD Convencional (1)	632
PEAD / PEBDL (2)	1400
PEBD (3)	795
PP	1415
PS	630
PET	577
PVC	789
Total	**6.238**

(1) capacidade de produção em plantas convencionais
(2) capacidade de produção em plantas multipropósito PEAD/PEBDL
(3) inclui plantas multipropósito PEBD/EVA

Fonte: MaxiQuim (2008)

A Figura 4 mostra a localização dos polos petroquímicos brasileiros, com destaque para o rearranjo após a reestruturação por que passa o setor e que é descrita a seguir.



1: Polo Petroquímico da Bahia, localizado no estado da Bahia (BA);
2: Polo Petroquímico do Rio de Janeiro, localizado no estado do Rio de Janeiro (RJ);
3: Polo Petroquímico de São Paulo, localizado no estado de São Paulo (SP);
4: Polo Petroquímico do Rio Grande do Sul, localizado no estado do Rio Grande do sul (RS)

Figura 4: Localização dos Complexos Petroquímicos Brasileiros
Fonte: MaxiQuim (2008)

O setor petroquímico brasileiro foi criado a partir de um modelo empresarial distinto da regra mundial, porém interessante do ponto de vista da pulverização de riscos e de empresas participantes do setor. Isso ocorreu na década de 1970, quando os governos militares implantaram o "modelo tripartite" da petroquímica no Brasil.

Era assim chamado porque as unidades produtivas seriam construídas sobre um tripé de capital nacional privado, de capital nacional público e de capital estrangeiro, sendo este responsável pelo

aporte da tecnologia de produção. Assim, estabeleceram-se os três polos petroquímicos no Brasil: primeiro em São Paulo, depois na Bahia e, finalmente, no Rio Grande do Sul.

Na década de 1990, o modelo começou a demonstrar falhas, uma vez que houve a abertura da economia brasileira e a globalização, fenômenos que transformaram a competição regional em um ambiente de negócios mundial. Esse novo ambiente fez com que fossem expostos os problemas de origem no modelo tripartite, como a falta de integração produtiva e controle pulverizado, o que não somente se traduz em maiores custos operacionais como reduz o tempo de resposta aos novos desafios enfrentados pelas empresas.

Segundo a Maxiquim (2008), a petroquímica brasileira começou a consolidar-se a partir da falência do Banco Econômico, no ano de 1999, que controlava a *holding* Conepar com 63,8% do capital votante. O banco estava sob intervenção federal, cuja administração tinha o objetivo de leiloar seus ativos para quitar as suas obrigações.

A Odebrecht era sócia do Banco Econômico na Conepar e detinha o restante do capital votante, através de sua controlada Intercapital. A Conepar, por sua vez, controlava a Ciquine e detinha 35% do capital da Politeno, produtora de PE's na Bahia. Os demais acionistas da Politeno eram Suzano, com 35%, Sumitomo e Itochu, com 30%. Por sua vez, a Politeno detinha 12,5% do capital votante da Norquisa, *holding* que controlava a Copene, central de matérias-primas do polo petroquímico de Camaçari (Maxiquim, 2008).

Além disso, ainda mais importante era a participação da Conepar no capital votante da Polialden (66,7%), que, por sua vez, detinha 23% do capital da Norquisa. A disputa se dava justamente nesse terreno, ou seja, o controle da Conepar para o posterior controle da Norquisa e da Copene por consequência (Maxiquim, 2008).

A Odebrecht foi a empresa vencedora do leilão e passou a reunir ativos suficientes para o controle da Copene, abrigando, sob seu domínio, as chamadas 1ª e 2ª gerações, ou seja, a produção de monômeros e polímeros. Maxiquim (2008)

Esse movimento deu início ao processo de consolidação da indústria petroquímica brasileira, pois ficou evidente a necessidade de competição no âmbito regional de forma integrada, com escala, mix de produtos e qualidade de classe mundial.

Segundo a Abiquim (2008), sob o nome Braskem, foram unidas as empresas Copene (central de matérias-primas) OPP (polipropileno e polietilenos), Proppet (PET), Trikem (PVC) e Nitrocarbono (Caprolactama, Nitrato de Amônio e DMT). Posteriormente, foram

incorporadas a Polialden (PEAD) e Politeno (EVA, PEBD, PEBDL e PEAD).

Mais recentemente, depois de anos de especulação, em março de 2007, um consórcio formado por Braskem, Ultra e Petrobras fez uma proposta de compra de todo o Grupo Ipiranga, que incluía seus ativos petroquímicos, de distribuição, transporte e refino. Obviamente, a Braskem tinha seus interesses apontados para os ativos petroquímicos, não somente das unidades produtivas da Ipiranga Petroquímica, mas também da participação que esta detinha no capital da Copesul. Somadas as parcelas detidas pela Braskem e pela Ipiranga, seria obtida a maioria do capital votante na central de matérias-primas do Sul do Brasil, e assim, a Braskem passou a controlar também o polo de Triunfo (Abiquim, 2008).

Tendo em vista a escala produtiva e o nível de integração obtido pela Braskem, a partir desses movimentos, os concorrentes da empresa no Brasil passaram a acelerar as negociações para chegar a um modelo empresarial que pudesse estabelecer um contraponto ao gigante petroquímico que a Braskem construiu. Abiquim (2008)

O grupo Unipar já se movimentava para ganhar peso no cenário petroquímico nacional, com a aquisição de ações da Dow e da SEP, na PQU, além de sua subsidiária Polietilenos União ter adquirido a unidade de PEBD da Dow em Cubatão (antiga planta da Union Carbide herdada pela Dow).

Os grupos Suzano e Unipar, principais acionistas dos complexos petroquímicos de São Paulo e Rio de Janeiro, ao longo de 2007, conversavam para determinar as bases de tal integração. Porém, o processo andava lentamente até o inesperado movimento da Petrobras que adquiriu o controle da Suzano Petroquímica, subsidiária do grupo Suzano. Com esse movimento, ficou evidente que restaria ao grupo Unipar o papel de parceira privada e majoritária em uma futura associação para a formação de uma segunda grande empresa brasileira, com participação minoritária relevante da Petrobras.

Com esse segundo grande movimento empresarial, encaminhou-se para o final do primeiro grande ciclo de consolidação no setor petroquímico brasileiro, tornando o mercado local de *commodities* petroquímicas dividido pela atuação de duas grandes empresas, ambas com pretensões de se firmarem como jogadoras nos cenários regional e global.

O saldo (Figura 5) de todos esses movimentos foi uma dramática simplificação do modelo empresarial petroquímico brasileiro, fazendo praticamente desaparecer as figuras das 1ª e 2ª gerações, que durante

décadas caracterizavam o mercado brasileiro, junto às inúmeras participações acionárias cruzadas.

Com todos os rearranjos, a Braskem e a Quator, formadas a partir da união dos ativos de Suzano e Unipar, passaram a reunir, sob suas direções, todos os ativos que estavam pulverizados e dispersos entre vários sócios empresariais.

A composição acionária de ambos os grupos é, atualmente, muito mais clara e transparente, facilitando o entendimento do negócio por todos os envolvidos. O resultado dos movimentos de fusões e as aquisições ocorridos até 2008 entre as principais empresas do setor está descrito na Figura 5.

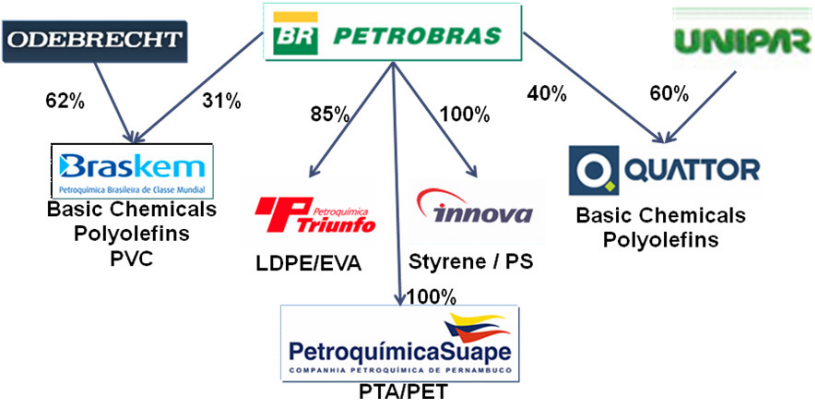


Figura 5: Fusões e Aquisições na Indústria Petroquímica Brasileira
Fonte: Relatório Maxiquim 2008.

Em Santa Catarina, até o momento, não existe nenhuma petroquímica instalada como fonte produtora de resinas plásticas, que é a matéria-prima básica para a produção de artefatos plásticos. Logo, a primeira e a segunda gerações dessa cadeia, com início no petróleo e, em seguida, por resinas intermediárias, estão situadas em outros estados brasileiros, conforme ilustrado na figura 4. Assim, o estado de Santa Catarina tem apenas da terceira geração em diante. A terceira geração da indústria do plástico se dá pela transformação das resinas plásticas em artefatos (produtos acabados ou semiacabados) para o uso dos consumidores que assim formam a quarta geração da cadeia.

4.2 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA PLÁSTICA PESQUISADA

A Coposul Copos Plásticos do Sul Ltda. foi fundada em 1988, no município de Içara, no estado de Santa Catarina. Inicialmente instalada em um pavilhão de 2.500 m², em um terreno de 19.800 m² e com uma capacidade de produção de 80 (Oitenta) Toneladas/Mês de produtos acabados divididos em 8 (Oito) itens de sua linha de produção, fabricando inicialmente apenas copos descartáveis.

Com o passar dos anos a empresa foi diversificando sua linha de produção, contando hoje com mais de 200 (duzentos) itens de produtos entre copos, pratos, potes, tampas e bandejas descartáveis. Atualmente, o parque fabril da Coposul ocupa uma área coberta de 6.700 m², possui 5 (cinco) extrusoras que produzem as bobinas plásticas, e 27 (vinte e sete) máquinas termoformadoras que, com a bobina, as transformam em copos descartáveis ou outro produto, conforme o molde colocado na termoformadora. A capacidade instalada atual da empresa é de 900 Toneladas/Mês de produtos dentro nas normas 14.865, da ABNT/INMETRO (2002).

A atual linha de produtos é bastante diversificada, fabricando Copos, Pratos, Potes, Tampas e Bandejas de uso doméstico e para Lactos, todos descartáveis e em diversos tamanhos, formas e cores.

A Coposul busca sempre manter seu quadro de profissionais atualizados e capacitados para manter suas atribuições sempre com a qualidade necessária e, para tanto, investe constantemente em treinamento no seu quadro de trabalhadores, que conta com quase 300 funcionários diretos.

A empresa tem um pretensioso planejamento de expansão de sua unidade com o objetivo de elevar sua produção de 900 Toneladas/Mês para aproximadamente 2.000 Toneladas/Mês. Nesse sentido, ainda mais se pode perceber que os controles internos da empresa precisam ser avaliados com muito critério, pois o faturamento da empresa receberá um considerável incremento bruto e, provavelmente, os custos fixos não acompanharão esse incremento, o que resultará em uma maior margem de contribuição. Neste momento, a empresa ocupa o quarto lugar no ranking brasileiro de produção de descartáveis plásticos, segundo a ABRADE conforme quadro abaixo.

A COPOSUL fica atrás da COPOBRÁS, da COPAZA e da ALTACOPPOS, com os investimentos estimados em mais de 5 milhões de reais. A empresa pretende se posicionar em segundo lugar na produção nacional de descartáveis plásticos.

Tabela 2: Ranking Descartáveis Plásticos – Copos Descartáveis

Ranking	Empresa	Município	Estado	Produção Mês (Ton)
1	Copobrás	São Ludgero	SC	2.200
2	Copaza	Içara	SC	1.200
3	Altacoppo	São Paulo	AP	1.000
4	Coposul	Içara	SC	900

Fonte: Abrade, 2004

Passados 22 anos de experiência no mercado, pulverizaram o nome COPOSUL por todo o território nacional, pois a empresa conta com representantes comerciais em todo o território brasileiro. Contudo, por questões estratégicas de custos (fretes), algumas regiões não são exploradas com ênfase, pois as mais próximas à unidade industrial, que fica em Içara-SC, têm um menor custo de frete. Isso porque todas as vendas são entregues no cliente com o frete pago; logo, quanto mais distante, maior será o custo de transporte, sem considerar que, quanto mais tempo de transporte o produto se submeter, maior o risco de danificar o produto, uma vez que o descartável é extremamente frágil e, acondicionado muito tempo em veículos grandes e fechados, pode ser prejudicado.

A empresa, como dito no parágrafo anterior, está presente em vários estados. Conforme se pode observar no Gráfico 3, a região Sudeste representa mais de 70% do destino dos produtos da COPOSUL, pois nessa região está concentrada uma parte considerável da população do País; logo, isso reflete um consumo maior de descartáveis.

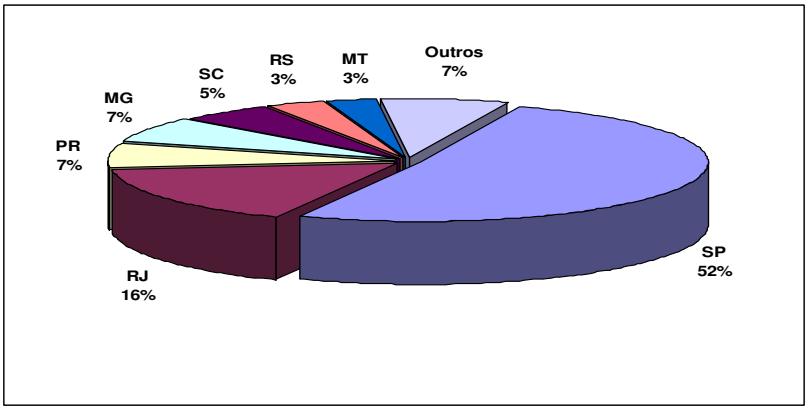


Gráfico 3: Divisão Nacional das Vendas
Fonte: Dados da Empresa.

Também na região Sudeste a cultura é mais predominante no uso do descartável, pois as campanhas publicitárias de preservação do meio ambiente refletem o uso efetivo de descartáveis; assim, é enviado ao meio ambiente menor quantidade de água suja, sabão químico, etc. Logicamente, o copo descartável é 100% reciclável, o que garante que o produto será reaproveitado em sua totalidade sem quaisquer resíduos ao meio ambiente, dependendo, é claro, da coleta seletiva ser obedecida pelo usuário.

Em função de reclamações de qualidade dos usuários de copos descartáveis, o programa Fantástico da Rede Globo, noticiou uma perícia feita pelo INMETRO (Instituto Nacional de Metrologia), junto ao o INP (Instituto Nacional do Plástico), e todas as fábricas foram reprovadas. Após esse fato, foram intensificadas as fiscalizações no segmento e, após inúmeras autuações, as empresas produtoras e os órgãos fiscalizadores chegaram ao consenso e estabeleceram, em 14 de março de 2006, o TAC (Termo de Ajuste de Conduta), que, na teoria, passaria a regularizar a parte de copos desse setor de descartáveis junto com à NBR 14865/2002 e, na ocasião, as autuações foram anistiadas.

4.3 TABULAÇÃO DAS RELEVÂNCIAS APONTADAS PELOS DIRETORES, GERENTES, SUPERVISORES E DEMAIS COLABORADORES

Com o objetivo de tabular as respostas do questionário utilizado com os entrevistados, utilizou-se uma grade de escala de 0 a 5, sendo 0 para menor importância e 5 para maior importância sobre o referido tema ou questão.

No decorrer desse tópico são apresentadas as respostas do questionário, separado em cada um dos oito componentes da metodologia de COSO, sendo que, em cada uma destas metodologias foram feitas questões dirigidas sobre cada tema.

As mesmas questões foram aplicadas a todos os entrevistados, porém, para entender com mais propriedade e qualidade, foram separados as tabulações entre os diretores, gerentes e supervisores com os demais profissionais da empresa para, então, na sequência haver a comparacão entre todas as respostas vertical e horizontalmente.

Pela metodologia COSO, o primeiro tema se refere ao ambiente interno que abrange a cultura de uma organização, a influência sobre a consciência de risco de seu pessoal, pois sendo a base para todos os outros componentes do gerenciamento de riscos corporativos, possibilita

disciplina e a estrutura.

Nesse tópico, ambiente interno, foram agregadas seis questões de aprofundamento ao referido tema, para que todos os entrevistados apontassem sua opinião sobre cada uma das questões, de acordo com a escala de importância. Também os entrevistados identificaram se a referida ideia ou o assunto tratado na questão estavam instituídos na empresa. Por fim, o entrevistado expressou sua opinião ampla a respeito do tema geral (ambiente interno) com ralação à empresa pesquisada.

Às questões agregadas ao referido questionário, acerca do ambiente interno, procurou-se entender como funciona o ambiente interno da empresa com relação a padrões éticos, integridade e moralidade. Também, nesse sentido, procurou-se entender as responsabilidades de cada profissional, bem como se estão evidenciados os limites de cada colaborador.

Ainda na questão referente ao ambiente interno, procurou-se saber da cumplicidade de alta administração e da participação de todos na gestão da empresa; lógico, cada qual com seu "peso" efetivo em suas ideias e opiniões.

O resultado analítico do questionário referente ao ambiente interno da empresa está evidenciado no Quadro 4, onde se pode avaliar as respostas de gerentes, diretores, supervisores (Gestores) e demais colaboradores (auxiliares, encarregados e outros).

N	QUESTÕES	EM SUA OPINIÃO QUAL A IMPORTÂNCIA DO ASSUNTO QUESTIONADO?											
		Gerentes, Diretores e Supervisores						Demais Colaboradores					
		<----- Mínimo			Máximo ----->			<----- Mínimo			Máximo ----->		
		0	1	2	3	4	5	0	1	2	3	4	5
1 - AMBIENTE INTERNO	O comportamento da empresa é compatível com ética e integridade?	0	0	1	3	6	5	2	17	25	26	12	7
	A empresa tem formalizado o código de ética ou similar?	0	2	3	4	4	2	3	19	26	35	5	1
	Os gestores, em suas ações, reforçam a ética e a moralidade?	1	2	3	4	4	1	6	9	5	22	27	20
	Há gestão participativa da alta administração, sendo que a mesma têm nível técnico condizente com as funções que exerce?	0	1	2	5	6	1	5	15	30	30	6	3
	A empresa tem formalizado os cargos, as funções e as responsabilidades com seus respectivos limites por função?	0	3	4	3	4	1	4	16	20	29	15	5
	Pode-se afirmar, de maneira geral, que os funcionários da empresa plástica têm competência suficiente para exercer tais funções?	1	1	1	4	5	3	3	15	21	40	7	3
	Total por Escala	**2**	**9**	**14**	**23**	**29**	**13**	**23**	**91**	**127**	**182**	**72**	**39**
	Média por Escala	**0**	**2**	**2**	**4**	**5**	**2**	**4**	**15**	**21**	**30**	**12**	**7**
	Representação Percentual	**2%**	**10%**	**16%**	**26%**	**32%**	**14%**	**4%**	**17%**	**24%**	**34%**	**13%**	**7%**

Quadro 4: Resultado Comparativo Ambiente Interno
Fonte: Dados da Pesquisa.

Conforme ressalta COSO ERM (2007), elementos como ética e integridade precisam ser acompanhados e não apenas divulgados aos colaboradores da empresa. Na prática, essa ressalva reforça a necessidade de supervisão das produções de trabalho dos profissionais da empresa, pois essa supervisão permitirá corrigir quaisquer desvios ou falhas de conduta com certa antecedência ao fato; logo, com menor desgaste e custos para a empresa.

Em termos gerais, ressalta-se, no Quadro 4, o resultado da primeira questão, que reflete a importância referente à ética e à integridade, com relação às resposta dos cargos de gerência, onde a maior parte respondeu entre os níveis 4 e 5, os níveis máximos de importância ao assunto. Esse mesmo resultado já não foi tão predominante aos demais funcionários, onde foi considerado apenas importante, mas não indispensável.

Outro importante fato a ser considerado, ainda na questão do ambiente interno, diz respeito ao resultado da terceira questão, que trata da importância das ações dos gestores condizerem com a cartilha de trabalho referente às ações éticas e morais. Esse resultado mostra claramente, reforçando COSO ERM (2007), que as ações dos gestores precisam refletir seus discursos na prática; logo, "faça o que eu digo e faça o que eu faço". Isso porque o fato de os gestores servirem de exemplo é altamente positivo do ponto de vista de todos como se pode observar no resultado obtido na questão número 3.

Entrando no grupo de questões número 2, há a definição dos objetivos que são os pontos a serem perseguidos pela empresa e seus gestores. A alta administração precisa acompanhar eventos que ponham em risco o alcance dos objetivos e, se necessário, ajustar as estratégias para que sejam assegurados que os objetivos serão perseguidos.

Nessa importante premissa evidenciada por COSO, nota-se que o grupo envolvido com os gestores da empresa consideram, com tranquilidade, que todos os envolvidos têm ferramentas e conhecimentos suficientes para alcançar os objetivos da empresa, conforme evidenciado no Quadro 5. Esse fato está claramente evidenciado na questão número 2, onde a maioria absoluta apontou os itens 4 e 5 como respostas. O item que contrasta até mesmo na questão anterior (ambiente interno) foi o resultado da questão número 4, onde os gestores da empresa responderam, em sua maioria, ser apenas importante o acompanhamento do alinhamento dos trabalhos dos colaboradores. Assim, quando se esperava predomínio dos itens 4 e 5, aconteceu o predomínio dos itens 2 e 3.

N	QUESTÕES	EM SUA OPINIÃO QUAL A IMPORTÂNCIA DO ASSUNTO QUESTIONADO?											
		Gerentes, Diretores e Supervisores						Demais Colaboradores					
		<----- Mínimo			Máximo ----->			<----- Mínimo			Máximo ----->		
		0	1	2	3	4	5	0	1	2	3	4	5
2 - DEFINIÇÃO DOS OBJETIVOS	A empresa esclarece e informa todos os colaboradores acerca dos objetivo e metas da empresa?	0	0	1	3	5	6	2	17	29	22	12	7
	Existe segurança de que os objetivos gerenciais possam ser alcançados por todos os envolvidos?	0	0	2	2	3	8	3	15	30	21	14	6
	Os objetivos da empresa refletem o desejo da alta administração em conformidade e sintonizados com os anseios de seus colaboradores?	0	2	3	4	2	4	4	12	32	29	11	1
	Todos os colaboradores entendem os objetivos previamente traçados pela alta administração?	0	1	2	5	3	4	5	9	28	35	10	2
	A empresa tem acompanhado constantemente se todos os colaboradores estão alinhados e com foco no objetivo da empresa?	1	2	2	6	4	0	3	19	25	29	9	4
	Pode-se afirmar que todos os colaboradores têm entusiamos para alcançar os objetivos da empresa?	1	3	1	2	2	6	2	17	20	31	12	7
	Total por Escala	**2**	**8**	**11**	**22**	**19**	**28**	**19**	**89**	**164**	**167**	**68**	**27**
	Média por Escala	**0**	**1**	**2**	**4**	**3**	**5**	**3**	**15**	**27**	**28**	**11**	**5**
	Representação Percentual	**2%**	**9%**	**12%**	**24%**	**21%**	**31%**	**4%**	**17%**	**31%**	**31%**	**13%**	**5%**

Quadro 5: Resultado Comparativo Definição dos Objetivos
Fonte: Dados da Pesquisa.

Já nas respostas dos demais colaboradores, evidenciadas no Quadro 5, com relação à definição dos objetivos, apareceu uma uniformidade entre os itens intermediários, ou seja, demonstrando média importância nesse tópico. Chama a atenção apenas a tendência explícita na questão 3, onde uma grande parcela respondeu o nível 3 de importância, mas, com certa tendência decrescente, ou seja, os demais profissionais estão pouco preocupados com os objetivos da alta administração. Assim, presume-se que os mesmos estão primeiramente preocupados com seus objetivos e, consequentemente, depois ou até imediatamente, um pouco com os objetivos elencados pelos gestores.

COSO (2007a) ressalta a importância dos alinhamentos vertical e horizontal com relação aos objetivos e ao gerenciamento de risco, onde é muito importante o entendimento entre todos os níveis da empresa de que se está contribuindo para o alcance dos objetivos da empresa.

Com relação ao elemento identificação dos eventos, são examinadas as ocorrências que podem vir a afetar algumas das estratégias da empresa e que, por consequência, afetam o alcance dos objetivos. Os eventos podem ser negativos, ou seja, com riscos quanto a sua natureza, ou positivos, ou seja, com oportunidades quanto a sua natureza.

Nesse elemento, conforme detalhado no Quadro 6, na questão número 4, procurou-se verificar, na percepção de todos, se aparenta que

os gestores têm conhecimento suficiente para distinguir entre os eventos positivos e negativos, ou seja, entre oportunidades e ameaças que possam acontecer. Apurou-se que nenhuma resposta máxima foi citada pelos próprios gestores, ou seja, nenhum gestor citou como importantíssimo o fato de os gestores terem essa capacidade.

COSO ERM esclarece que essa distinção se faz importante com relação a uma política consistente de acompanhamento e gerenciamento de risco entre eventos de todos os níveis hierárquicos da empresa.

N	QUESTÕES	EM SUA OPINIÃO QUAL A IMPORTÂNCIA DO ASSUNTO QUESTIONADO?											
		Gerentes, Diretores e Supervisores						Demais Colaboradores					
		<----- Mínimo			Máximo ----->			<----- Mínimo			Máximo ----->		
		0	1	2	3	4	5	0	1	2	3	4	5
3 - IDENTIFICAÇÃO DOS EVENTOS	Definido as metas e objetivos, a empresa também avalia os riscos inerentes ao dia-a-dia da empresa?	0	0	2	3	6	4	10	11	23	12	27	6
	Os gestores conhecem e têm competência para assegurar que os eventos negativos (riscos) serão controlados, caso venham a existir?	1	0	3	2	5	4	9	10	21	32	12	5
	Os gestores conhecem e têm competência para assegurar que os eventos positivos (oportunidades) estarão sempre sendo observado caso venham a existir?	0	1	1	4	7	2	7	8	30	34	7	3
	Os gestores tem competência suficiente para entender, dintinguir e resolver os eventos positivos e negativos que venham a existir?	0	0	3	6	6	0	6	4	21	28	28	2
	Os eventos positivos e negativos são realmente todos bem avaliados, mesmo os que têm probabilidade baixa de acontecer?	1	1	3	4	4	2	6	18	17	21	12	15
	Os eventos positivos são efetivamente e exaustivamente explorados para que a empresa tire proveito do mesmo?	0	2	2	5	5	1	5	12	13	39	16	4
	Total por Escala	**2**	**4**	**14**	**24**	**33**	**13**	**43**	**63**	**125**	**166**	**102**	**35**
	Média por Escala	**0**	**1**	**2**	**4**	**6**	**2**	**7**	**11**	**21**	**28**	**17**	**6**
	Representação Percentual	**2%**	**4%**	**16%**	**27%**	**37%**	**14%**	**8%**	**12%**	**23%**	**31%**	**19%**	**7%**

Quadro 6: Resultado Comparativo Identificação dos Eventos
Fonte: Dados da Pesquisa.

As questões de número 1 e número 5, do quadro 6, chamam a atenção pelo resultado das respostas. Na questão de número 1, onde estão considerados se os gestores avaliam os riscos do dia-a-dia da empresa, houve um elevado número de respostas dos demais colaboradores na escala mínima de importância (níveis 1 e 2). Já na questão número 5, que discorre sobre a avaliação dos riscos oportunidades, houve uma surpresa quanto ao número de respostas máximas ligadas ao grau de importância (nível 5).

Em resumo, esses resultados podem evidenciar que os profissionais da empresa estão mais preocupados com o futuro da empresa, a longo prazo, que, especificamente, no dia-a-dia.

Cabe ressaltar a premissa de COSO ERM que enfatiza que o acompanhamento do dia-a-dia da empresa quanto à redução de riscos e à

potenciação das oportunidades, pode gerar subsídios positivos para o crescimento sustentável da empresa.

Com relação aos riscos, considerados entre os mais importantes temas dentro da auditoria e dos controles internos, procurou-se entender a visão de todos os entrevistados acerca do assunto e, principalmente, com relação à normatização do setor, através da norma ABNT 14.865 (2002), que regula a qualidade de produtos descartáveis plásticos.

Conforme o Quadro 7, observou-se um certo grau de confiabilidade na importância dos cálculos matemáticos nas técnicas de avaliação de risco.

Embora seja um tema muito discutido, até mesmo pela sua importância, a avaliação de risco não se sobressaiu nas respostas dos gestores, ou seja, suas respostas médias quanto à importância se mantiveram no nível intermediário de importância (nível 2 e 3).

N	QUESTÕES	EM SUA OPINIÃO QUAL A IMPORTÂNCIA DO ASSUNTO QUESTIONADO?											
		Gerentes, Diretores e Supervisores						Demais Colaboradores					
		<----- Mínimo			Máximo ----->			<----- Mínimo			Máximo ----->		
		0	1	2	3	4	5	0	1	2	3	4	5
4 - AVALIAÇÃO DE RISCO	Os cálculos referentes a riscos são consideráveis confiáveis?	0	1	1	8	2	3	10	13	20	12	32	2
	Em termos matemáticos, podemos afirmar que as técnicas são apropriadas?	0	0	2	5	1	7	2	11	22	19	30	5
	A empresa opera de acordo com as premissas da norma 14865/2002 que regula o setor quanto à qualidade?	0	0	2	6	3	4	8	21	22	18	20	0
	Os riscos em potenciais são prudentemente considerados, bem como suas possíveis ocorrências?	0	1	3	7	2	2	5	9	29	22	23	1
	Historicamente a empresa observa os riscos inerentes do mercado de descartáveis?	0	2	4	4	4	1	3	8	33	29	11	5
	Em termos de riscos internos de fraudes, outros fatores desta natureza são considerados?	1	0	3	5	3	3	5	9	34	22	10	9
	Total por Escala	**1**	**4**	**15**	**35**	**15**	**20**	**33**	**71**	**160**	**122**	**126**	**22**
	Média por Escala	**0**	**1**	**3**	**6**	**3**	**3**	**6**	**12**	**27**	**20**	**21**	**4**
	Representação Percentual	**1%**	**4%**	**17%**	**39%**	**17%**	**22%**	**6%**	**13%**	**30%**	**23%**	**24%**	**4%**

Quadro 7: Resultado Comparativo Avaliação de Risco
Fonte: Dados da Pesquisa.

Com relação aos demais colaboradores da empresa, estes também mantiveram a mesma média. Porém, pode-se ressaltar a questão número 3, onde nenhum colaborador respondeu à escala de importância número 5, que trata acerca da operação da fábrica dentro das norma da ABNT. Pode-se comentar que a referida norma, que regula o setor desde 2002, não tem emplacado efetivamente com relação a obediência de todo o

setor. Conforme já citado na introdução e na contextualização, o mercado do plástico é altamente competitivo, e caso uma ou outra empresa não obedeça às normas do setor, acaba por ganhar vantagem (ilícita) de competitividade.

Cabe, oportunamente, comentar que a não obedediência às normas de qualidade traz uma enorme vantagem à empresa, pois uma redução de pequenos pontos percentuais, no peso do produto, representa uma relevante margem de lucratividade ou "poder de fogo" no momento das negociações de vendas.

Também não se pode deixar de citar que essa prática, além de ilícita, pode acarretar sérios problemas para a empresa em sua continuidade, pois esse procedimento pode ser considerado criminoso e, logicamente, sofre as sanções que a lei exige quanto à aplicação da pena.

O quadro 8 apresenta a posição dos entrevistados com relação às respostas ao risco. A empresa, após todo o aparato de avaliação dos riscos, decide as políticas de administração dos riscos inerentes. Nessas políticas são obervados o posicionamento da empresa de como são resolvidas as ameaças e também de como são exploradas as oportunidades diagnosticadas, logicamente dentro de um orçamento preestabelecido.

De acordo com COSO ERM, os gestores precisam agir com antecedência com relação aos riscos não evidenciados, pois essa é uma das suas efetivas funçõess: anteceder ao problema a fim de solucionar ou até amenizar, ao máximo, seus prejuízos acerca dos fatos.

A questão número 1 surpreende pelo seu resultado negativo quanto às respostas do gestores da empresa que evidenciaram pouca importância acerca dos cálculos de retorno aos investimentos com risco.

Com base em COSO ERM, o gestor precisa evidenciar, calcular e responder, com rapidez, acerca dos riscos, uma das responsabilidades do dia-a-dia dos gestores da empresa.

N	QUESTÕES	EM SUA OPINIÃO QUAL A IMPORTÂNCIA DO ASSUNTO QUESTIONADO?											
		Gerentes, Diretores e Supervisores						Demais Colaboradores					
		<----- Mínimo			Máximo ----->			<----- Mínimo			Máximo ----->		
		0	1	2	3	4	5	0	1	2	3	4	5
5 - RESPOSTA AO RISCO	Em termos de riscos que precisam de investimentos, são feitos os cálculos de retorno dos mesmos?	2	2	4	2	5	0	9	6	22	33	18	1
	Em termos de riscos que podem trazer prejuízos, mesmo que remotamente, é feito o cálculo de probabilidade e também investimentos, se for o caso?	1	2	2	2	8	0	7	7	32	12	19	12
	Os gestores consideram todos os riscos em potenciais?	0	0	3	3	6	3	6	8	22	28	20	5
	Em termos de resposta ao risco, os gestores consideram todo o contexto mercadológico?	0	0	4	3	7	1	9	9	23	29	18	1
	Os gestores respondem imediatamente aos riscos em potenciais?	1	0	3	4	5	2	5	10	19	23	29	3
	Em termos de resposta ao risco, podemos assegurar, com segurança, que a empresa está bem resguardada?	1	0	2	3	6	3	4	11	20	19	33	2
	Total por Escala	**5**	**4**	**18**	**17**	**37**	**9**	**40**	**51**	**138**	**144**	**137**	**24**
	Média por Escala	**1**	**1**	**3**	**3**	**6**	**2**	**7**	**9**	**23**	**24**	**23**	**4**
	Representação Percentual	**6%**	**4%**	**20%**	**19%**	**41%**	**10%**	**7%**	**10%**	**26%**	**27%**	**26%**	**4%**

Quadro 8: Resultado Comparativo Resposta ao Risco
Fonte: Dados da Pesquisa.

Esse efetivo resultado das questões 1 e 2, em que nenhum gestor assinalou o nível 5 (máxima importância), contrasta com os resultados dos demais colaboradores na questão 2, onde obteve-se um considerável número de assinalações, mostrando que os colaboradores preocupam-se com os riscos e entendem que precisam ser avaliados, mesmo que haja um percentual de probabilidade remota de ocorrer.

Atividades de controle são os movimentos administrativos da empresa com relação ao acompanhamento do andamento dos negócios da entidade. Observando-se os resultados, estes estão dentro das estratégias preestabelecidas, por conseguinte, contribuem para atingir as metas da empresa.

O Quadro 9 revela o resultado da aplicação do questionário referente às atividades de controle. Fica, assim, evidenciado de maneira importante, o grau de importância assinalado em quase todas as questões, ou seja, quase todas tiveram o nível máximo atribuído pelos gestores da empresa.

De maneira geral (somatório de todas as seis questões), 74% das respostas dos gestores ficaram entre os níveis 4 e 5, demonstrando a preocupação dos mesmos acerca das atividades de controle, principalmente com relação a efetiva aplicação das respostas aos riscos e seus resultados.

N	QUESTÕES	EM SUA OPINIÃO QUAL A IMPORTÂNCIA DO ASSUNTO QUESTIONADO?											
		Gerentes, Diretores e Supervisores						Demais Colaboradores					
		<----- Mínimo			Máximo ----->			<----- Mínimo			Máximo ----->		
		0	1	2	3	4	5	0	1	2	3	4	5
6 - ATIVIDADES DE CONTROLE	Os eventos da empresa passam por algum sistema de controle gerencial?	0	2	1	1	7	4	6	12	18	20	27	6
	A geração de informação passa por algum filtro de controle?	0	0	2	1	5	7	5	11	12	25	25	11
	As políticas de controle da empresa obedecem a alguma norma ou premissa de orgãos entendedores do assunto?	0	0	2	2	6	5	4	9	19	23	20	14
	Os controles da empresa são constantemente aprimorados?	0	1	1	1	5	7	3	11	21	20	21	13
	Os colaboradores recebem, constantemente, orientações acerca do aprimoramento dos controles internos?	0	0	2	2	6	5	3	15	20	18	20	13
	Em termos de controle, está bem claro a todos os profissionais quanto a sua efetiva responsabilidade no processo da empresa?	1	0	2	2	7	3	5	11	15	19	20	19
	Total por Escala	**1**	**3**	**10**	**9**	**36**	**31**	**26**	**69**	**105**	**125**	**133**	**76**
	Média por Escala	**0**	**1**	**2**	**2**	**6**	**5**	**4**	**12**	**18**	**21**	**22**	**13**
	Representação Percentual	**1%**	**3%**	**11%**	**10%**	**40%**	**34%**	**5%**	**13%**	**20%**	**23%**	**25%**	**14%**

Quadro 9: Resultado Comparativo Atividades de Controle
Fonte: Dados da Pesquisa.

Com relação aos resultados dos demais colaboradores, evidenciados no quadro 9, também fica claro que até estes, sem desprezá-lo pela posição hierárquica inferior, entendem a necessidade das atividades de controle, pois 49% (somando todas as seis questões) assinalaram os níveis 4 e 5.

Nesse item específico, também a metodologia de COSO ressalta que todos os profissionais, independente de manuais, procedimentos, cartilhas e outros, precisam estar comprometidos com o controle funcional da empresa. Logo, mesmo não existindo a formalização dos controles, a empresa precisa rapidamente adequar o procedimento formal para controle das operações operacionais.

Os componentes, informações e comunicação dizem respeito ao trâmite da notícia e sua flutuação dentro da organização. As informações precisam ser claras e objetivas, enquanto que é necessário que a comunicação seja verdadeira e direta, sem interferências.

Em resumo, obteve-se, entre os gestores, um resultado esperado, ou seja, 67% das repostas, conforme Quadro 10, apontando o nível máximo (4 e 5) de importância ao quesito qualidade e confiabilidade na informação e comunicação.

De acordo com as premissas de COSO (2007), evidencia-se que as informações precisam ser pontuais, tanto dentro do ambiente interno,

bem como no externo. Além da pontualidade, as informações e as comunicações precisam ser claras, objetivas e principalmente serem dirigidas aos interessados no momento oportuno.

N	QUESTÕES	EM SUA OPINIÃO QUAL A IMPORTÂNCIA DO ASSUNTO QUESTIONADO?											
		Gerentes, Diretores e Supervisores						Demais Colaboradores					
		<----- Mínimo			Máximo ----->			<----- Mínimo			Máximo ----->		
		0	1	2	3	4	5	0	1	2	3	4	5
7 - INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	A empresa se utiliza de informativos acerca de informações dos ambientes internos e externos?	1	1	1	3	7	2	5	12	11	28	21	12
	A confiabilidade das informações são equiparadas com a importância das mesmas?	1	1	0	2	8	3	4	11	12	27	20	15
	Os sistemas operacionais alimentam os usuários com informações confiáveis?	1	1	2	1	6	4	5	19	22	21	19	3
	De maneira geral, pode-se afirmar que as informações são repassadas com pontualidade e confiabilidade?	0	0	1	2	6	6	3	20	21	28	12	5
	A comunicação entre setores, principalmente entre gerências é aberta?	0	1	2	3	8	1	8	19	28	22	12	0
	De maneira geral, os colaboradores se sentem a vontade para expressar sua visão perante os fatos observados?	0	1	1	4	7	2	9	21	29	25	2	3
	Total por Escala	**3**	**5**	**7**	**15**	**42**	**18**	**34**	**102**	**123**	**151**	**86**	**38**
	Média por Escala	**1**	**1**	**1**	**3**	**7**	**3**	**6**	**17**	**21**	**25**	**14**	**6**
	Representação Percentual	**3%**	**6%**	**8%**	**17%**	**47%**	**20%**	**6%**	**19%**	**23%**	**28%**	**16%**	**7%**

Quadro 10: Resultado Comparativo Informação e Comunicação
Fonte: Dados da Pesquisa.

Percebe-se, no Quadro 10, que os demais colaboradores não têm a mesma visão dos gestores, ou seja, a maioria acredita ser importante a informação e a comunicação, mas não importantíssima. Logo, a questão 5 também demonstra que os demais colaboradores acham pouco importante a comunicação e a informação entre setores, pois nenhuma resposta atingiu o nível 5.

Com relação ao oitavo tópico relacionado à metodologia de COSO, este diz respeito ao monitoramento, que é similar ao controle e ao acompanhamento de processo. O monitoramento consiste em acompanhar as operações da empresa realizadas pelos seus colaboradores com o objetivo de reduzir os riscos de desvios nas operações da empresa.

O Quadro 11 demonstra que esse assunto foi relevantemente assinalado pelos gestores com graus máximos de importância. Ressalta-se a questão número 2 em que os gestores não enfatizaram a importância do uso da auditoria interna para assegurar qualidade e confiabilidade nas informações.

Esse resultado vai de encontro com premissas de COSO ERM que reforça ser importante o monitoramento contínuo e independente acerca das movimentações internas da empresa. A auditoria interna completa exatamente esse papel, inclusive com um custo teoricamente menor do que uma auditoria externa. Logo, mesmo que haja a auditoria externa, a auditoria interna pode contribuir consideravelmente com o trabalho externo, reduzindo, assim, o trabalho dos auditores externos relevantemente.

N	QUESTÕES	EM SUA OPINIÃO QUAL A IMPORTÂNCIA DO ASSUNTO QUESTIONADO?											
		Gerentes, Diretores e Supervisores						Demais Colaboradores					
		<----- Mínimo			Máximo ----->			<----- Mínimo			Máximo ----->		
		0	1	2	3	4	5	0	1	2	3	4	5
8 - MONITORAMENTO	A empresa realiza procedimentos de monitoramento das atividades diárias?	1	1	0	2	8	3	9	12	19	12	16	21
	A empresa realiza auditorias internas e/ou externas no sentido de assegurar a confiabilidade nas operações?	0	1	0	8	5	1	8	13	12	20	16	20
	Internamente, existe treinamento ou orientações constantes no sentido de aperfeiçoar as atividades?	0	0	0	5	4	6	12	15	14	22	12	14
	As funções e setores que se relacionam são mais avaliadas quanto à segregações de funções e outros do gênero?	0	0	1	4	5	5	13	12	17	24	12	11
	De maneira geral, a empresa monitora as operações internas e/ou externas?	0	0	2	0	7	6	11	22	15	23	12	6
	A empresa tem qualificado seu quadro funcional no sentido de melhorar constantemente o nível de confiabilidade das operações da empresa?	0	1	1	0	9	4	9	15	12	12	29	12
	Total por Escala	**1**	**3**	**4**	**19**	**38**	**25**	**62**	**89**	**89**	**113**	**97**	**84**
	Média por Escala	**0**	**1**	**1**	**3**	**6**	**4**	**10**	**15**	**15**	**19**	**16**	**14**
	Representação Percentual	**1%**	**3%**	**4%**	**21%**	**42%**	**28%**	**12%**	**17%**	**17%**	**21%**	**18%**	**16%**

Quadro 11: Resultado Comparativo Monitoramento
Fonte: Dados da Pesquisa.

Com relação aos demais colaboradores, apresentou-se uma anorme semelhança entre os níveis de importância, ou seja, em resumo os percentuais da soma de todos os níveis quase se equipararam.

Esse fato, em suma, não é positivo, pois o monitoramento é uma das premissas mais importantes dentro da metodologia de COSO ERM. Portanto, os demais colaboradores podem não saber dessa importância, e essa confirmação pode trazer sérios prejuízos a empresa, pois seus colaboradores não compreendem a importância da monitoração das operações da empresa; consequentemente, podem não se comprometer no processo como a empresa precisaria.

O fato que chama a atenção nessa uniformidade de respostas é o número considerável assinalado nos níveis 4 e 5 (grau máximo de

importância). Isso pode demonstrar que, dentro do corpo funcional da empresa, existem profissionais com visão mais adiantada acerca do assunto, podendo-se aproveitar e desenvolver essas ideias junto a esses colaboradores.

A tabela 3 apresenta um resumo geral acerca de todas as premissas de COSO ERM, bem como os percentuais agupados por escala, sendo 0 e 1 pouco importante; 2 e 3 importantes; 4 e 5 muito importantes.

O resultado, de forma geral, mostra uma predominância entre os gestores acerca das premissas de COSO, ou seja, 56% das respostas de todas as questões e assuntos distribuídos em seis questões, cada uma das oito premissas de COSO estão alocados como "muito importantes" e apenas 8% das questões tiveram mencionados os níveis de "pouca importância" entre os gestores.

Relativamente, o resultado não foi satisfatório do ponto de vista da importância das premissas de COSO ERM, pois os gestores são os exemplos práticos dentro da empresa e precisam exemplicitar aos colaboradores a importância de cada uma das premissas de COSO ERM.

Com relação ao demais colaboradores, apresentou-se um resultado um tanto esperado, ou seja, 52% dos assuntos relacionados às premissas de COSO ERM são consideradas por eles "importantes", enquanto que "pouco importante" e "muito importante" acabaram com uma média muito semelhante.

O destaque para ambos os casos é o crescimento do nível de importância dos assuntos dos tópicos 6 e 8, ou seja, atividade de controle e monitoramento; logo, essas tarefas podem ser desempenhadas pela auditoria interna de forma mais participativa e também por ser um órgão independente e, teoricamente, mais preparado para esse fim.

A Tabela 3 também apresenta uma preocupação entre os gestores, pois o item "avaliação de risco", ficou bem abaixo do esperado, principalmente por ser gestores, e esse tópico tem um relevante peso dentro da metodologia de COSO, devido a sua efetiva importância na prática.

Em relação aos demais colaboradores, entende-se que se faz necessário trabalhar os números referentes à "pouca importância" que somam 21% das respostas. Logo, os colaboradores que executam o dia-a-dia da empresa precisam receber orientações e treinamentos no sentido de "vestir a camisa" da empresa e procurar comprometer-se o máximo com o desempenho da mesma, pois o corpo funcional da empresa necessita de profissionais que impulsionam a empresa em suas operações.

Tabela 3: Resultado Comparativo – Análise Horizontal

QUESTÕES	EM SUA OPINIÃO QUAL A IMPORTÂNCIA DO ASSUNTO QUESTIONADO?					
	Gerentes, Diretores e Supervisores			Demais Colaboradores		
	0 e 1	2 e 3	4 e 5	0 e 1	2 e 3	4 e 5
Ambiente Interno	2	6	7	19	52	19
Definição dos Objetivos	2	6	8	18	55	16
Identificação dos Eventos	1	6	8	18	49	23
Avaliação de Risco	1	8	6	17	47	25
Resposta ao Risco	2	6	8	15	47	27
Atividades de Controle	1	3	11	16	38	35
Informação e Comunicação	1	4	10	23	46	21
Monitoramento	1	4	11	25	34	30
Total Geral por Escala	10	43	68	151	367	194
Média Geral por Escala	1	5	8	19	46	24
Representação Percentual Geral	8%	36%	56%	21%	52%	27%

Fonte: Dados da Pesquisa.

Na análise vertical, apresentada no Quadro 12, observa-se de maneira preocupante, a percepção dos gestores quanto à avaliação de risco. Esta se refere, principalmente, quanto a riscos que atrapalham ou podem vir a atrapalhar o atingimento das metas da empresa; logo, precisaria ser um tema muito bem compreendido por todos os gestores, assim como deveria ser exaustivamente discutido, conforme sugere *COSO ERM* em sua metodologia.

QUESTÕES	EM SUA OPINIÃO QUAL A IMPORTÂNCIA DO ASSUNTO QUESTIONADO?											
	Gerentes, Diretores e Supervisores						Demais Colaboradores					
	0 e 1	%	2 e 3	%	4 e 5	%	0 e 1	%	2 e 3	%	4 e 5	%
Ambiente Interno	2	19%	6	14%	7	10%	19	13%	52	14%	19	10%
Definição dos Objetivos	2	18%	6	13%	8	12%	18	12%	55	15%	16	8%
Identificação dos Eventos	1	11%	6	15%	8	11%	18	12%	49	13%	23	12%
Avaliação de Risco	1	9%	8	19%	6	9%	17	11%	47	13%	25	13%
Resporta ao Risco	2	16%	6	14%	8	11%	15	10%	47	13%	27	14%
Atividades de Controle	1	7%	3	7%	11	17%	16	10%	38	10%	35	18%
Informação e Comunicação	1	14%	4	9%	10	15%	23	15%	46	12%	21	11%
Monitoramento	1	7%	4	9%	11	16%	25	17%	34	9%	30	16%
Total Geral por Escala	10	100%	43	100%	68	100%	151	100%	367	100%	194	100%

Quadro 12: Resultado Comparativo – Análise Vertical
Fonte: Dados da Pesquisa.

Analisando verticalmente os demais colaboradores, também no

Quadro 12, o item que chama a atenção é a questão da definição dos objetivos. Presume-se que o fato de os cargos dos entrevistados serem de menor escalão, ou seja, abaixo de diretores, gerentes e supervisores, pode contribuir para uma baixa preocupação a este item.

Porém, cabe ressaltar que, conforme COSO ERM, é importante que todos os envolvidos tenham a visão mais homogênea possível acerca de todos os preceitos destacados no cubo do COSO. Então, aparentemente, nesse ponto seria importante que houvesse um trabalho de reversão desses pensamentos acerca da definição dos objetivos, pois estes precisam ser perseguidos por todos os envolvidos no processo.

O Gráfico 4 vem completar, conforme explanado anteriormente, pois a grande maioria (56%) dos gestores ressaltaram ser "muito importante" todos os assuntos levantados no questionário acerca das premissas de COSO.

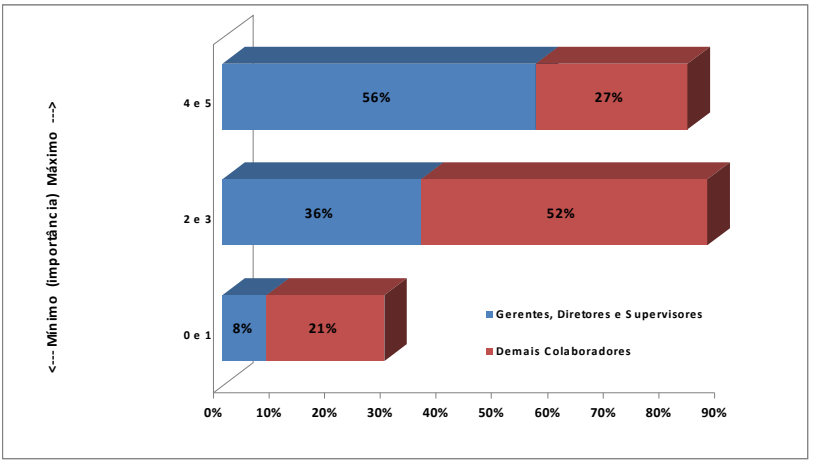


Gráfico 4: Resultado Comparativo – Análise por Grupos
Fonte: Dados da Pesquisa.

Entretanto, os demais colaboradores se mantiveram no nível mediano, ou seja, "importante", acerca dos assuntos também com relação à metodologia de COSO.

4.4 CONTROLE INTERNO DA INDÚSTRIA PLÁSTICA E GRAU DE AVALIAÇÃO ATRIBUÍDO

Em consonância aos objetivos da pesquisa, o questionário

aplicado também procurou diagnosticar, em cada umas das 6 (seis) questões de cada um dos 8 (oito) componentes de COSO, se tais mecanismos são aplicados na empresa. Nesse caso, as respostas às questões são fechadas tipo “SIM” e “NÃO”.

Cabe ressaltar que por serem respostas fechadas, limitam a escolha dos entrevistados a apenas duas alternativas; logo, na prática, os pesquisados receberam a devida orientação de que 50% seria o fator de divisão sobre a efetiva aplicação ou não do procedimento. Então, se o procedimento questionado está 50% ou mais implantado, a resposta devida seria “SIM”; ao contrário, se estiver abaixo de 50% implantado, será considerado “NÃO”. Logicamente que as respostas representaram as opiniões pessoais de cada entrevistado, pois de pessoa para pessoa pode variar muito quanto aos conceitos e às posições individuais.

No resultado da pesquisa, observa-se uma ampla vantagem pela resposta “SIM”, ou seja, para a maioria dos entrevistados os procedimentos da metodologia COSO estão implantados, ou pelo menos, estão sendo implantados em mais de 50% de percentual implantado.

A Tabela 4 mostra um resumo por preceitos e suas questões relativas. As questões analíticas são apresentadas no Apêndice A da presente pesquisa.

Tabela 4: Resultado Comparativo – Análise Média por Preceitos

PRECEITOS	**MÉDIA RESPOSTAS**	
	SIM	**NÃO**
Ambiente Interno	83	22
Definição dos Objetivos	75	29
Identificação dos Eventos	77	27
Avaliação de Risco	67	37
Resposta ao Risco	87	17
Atividades de Controle	83	21
Informação e Comunicação	72	32
Monitoramento	71	33
Total Geral por Escala	**615**	**217**
Média Geral por Escala	**77**	**27**
Representação Percentual Geral	**74%**	**26%**

Fonte: Dados da Pesquisa.

Pode-se observar que 74% dos entrevistados responderam “SIM”,

porém há preocupações a serem consideradas, pois pesquisas semelhantes já foram aplicadas em outras empresas, embora de outros segmentos, com resultados acima de 90% em quase todos os preceitos de controle da metodologia de COSO.

Logo, observa-se que, possivelmente, existe um enorme caminho a ser percorrido pelos gestores da empresa, no sentido de aumentar, na prática, a aplicabilidade das premissas de controle.

Conforme a Tabela 4, chama a atenção positivamente o item "resposta ao risco" que obteve as melhores respostas, ou seja, 83% de aplicabilidade com relação aos itens questionados; logo, presume-se que a empresa, após todo o aparato de avaliação dos riscos, decide as políticas de administração dos riscos inerentes com rapidez e pontualidade, resolvendo as ameaças com agilidade e também explorando as oportunidades diagnosticadas com eficiência.

A Tabela 4 também demonstra alguns resultados mais deficitários como, por exemplo, o item "avaliação de risco" que analisa os fatores que põem em risco efetivo a empresa no que diz respeito ao alcance de suas metas, que teve apenas 64% das respostas "SIM", ou seja, a empresa aplica ou está mais de 50% implantado tal procedimento para 67 dos entrevistados.

O contraste em ter um bom resultado na "resposta ao risco" e um revés no resultado "avaliação de risco" pode estar relacionado à gestão da empresa ser rápida e eficiente em suas atitudes, porém, carente na questão de avaliar melhor as situações de risco da empresa.

A Tabela 5 demonstra o resultado completo de cada um dos preceitos de COSO, bem como os resultados de cada uma das questões aplicadas com os entrevistados da empresa pesquisada.

Observa-se, então, as questões específicas nos dois itens que mais se destacacaram e que podem ser melhoradas para que a empresa melhore seu desempenho em todos os preceitos de COSO, buscando assim, uma razoabilidade entre os preceitos com o nível mais elevado possível.

O Gráfico 5 facilita a comparação entre as premissas pesquisadas acerca da metodologia de COSO. Com exceção dos desvios padrões dos itens "Avaliação de risco" e "Resposta ao risco" já mencionados, pode-se perceber certa razoabilidade nos demais preceitos, bem como em suas questões analíticas.

Tabela 5: Resultado Comparativo – Análise por Questão

PRECEITOS	QUESTÕES	SIM	NÃO
1 - Ambiente Interno	Questão N. 01	87	17
	Questão N. 02	85	19
	Questão N. 03	90	14
	Questão N. 04	70	34
	Questão N. 05	82	22
	Questão N. 06	81	23
	Total por Escala	495	129
	Média por Escala	83	22
	Representação Percentual	79%	21%
2 - Definição dos Objetivos	Questão N. 01	78	26
	Questão N. 02	74	30
	Questão N. 03	72	32
	Questão N. 04	68	36
	Questão N. 05	81	23
	Questão N. 06	75	29
	Total por Escala	448	176
	Média por Escala	75	29
	Representação Percentual	72%	28%
3 - Identificação dos Eventos	Questão N. 01	69	35
	Questão N. 02	82	22
	Questão N. 03	79	25
	Questão N. 04	78	26
	Questão N. 05	75	29
	Questão N. 06	80	24
	Total por Escala	463	161
	Média por Escala	77	27
	Representação Percentual	74%	26%
4 - Avaliação de Risco	Questão N. 01	90	14
	Questão N. 02	75	29
	Questão N. 03	55	49
	Questão N. 04	68	36
	Questão N. 05	54	50
	Questão N. 06	61	43
	Total por Escala	403	221
	Média por Escala	67	37
	Representação Percentual	65%	35%
5 - Resposta ao Risco	Questão N. 01	84	20
	Questão N. 02	91	13
	Questão N. 03	88	16
	Questão N. 04	84	20

PRECEITOS	QUESTÕES	SIM	NÃO
	Questão N. 05	82	22
	Questão N. 06	92	12
	Total por Escala	521	103
	Média por Escala	87	17
	Representação Percentual	83%	17%
6 – Atividade de Controle	Questão N. 01	96	8
	Questão N. 02	85	19
	Questão N. 03	82	22
	Questão N. 04	75	29
	Questão N. 05	79	25
	Questão N. 06	83	21
	Total por Escala	500	124
	Média por Escala	83	21
	Representação Percentual	80%	20%
7 - Informação e Comunicação	Questão N. 01	94	10
	Questão N. 02	91	13
	Questão N. 03	51	53
	Questão N. 04	56	48
	Questão N. 05	68	36
	Questão N. 06	73	31
	Total por Escala	433	191
	Média por Escala	72	32
	Representação Percentual	69%	31%
8 - Monitoramento	Questão N. 01	64	40
	Questão N. 02	72	32
	Questão N. 03	82	22
	Questão N. 04	63	41
	Questão N. 05	61	43
	Questão N. 06	85	19
	Total por Escala	427	197
	Média por Escala	71	33
	Representação Percentual	68%	32%
RESUMO GERAL	Total Geral por Escala	615	217
	Média Geral por Escala	77	27
	Representação Percentual Geral	74%	26%

Fonte: Dados da Pesquisa.

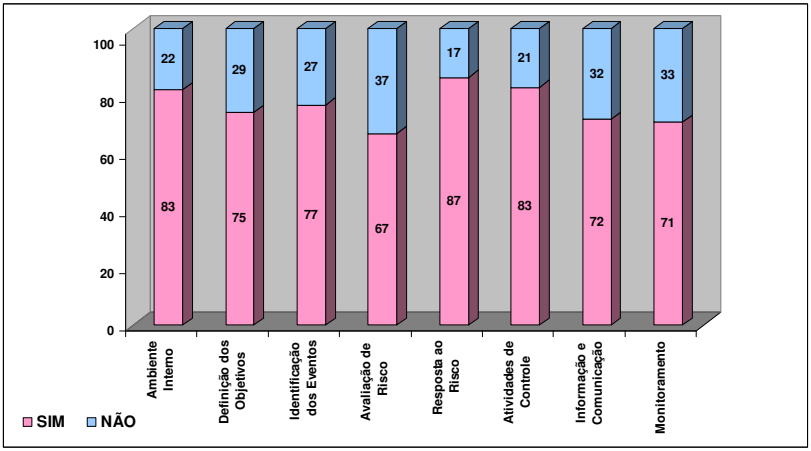


Gráfico 5: Respostas Comparativas por Preceito
Fonte: Dados da Pesquisa.

Não se pode deixar de destacar que o item "monitoramento" também teve um resultado bastante preocupante, pois apenas 71 dos entrevistados consideraram que existe acompanhamento das operações da empresa com o objetivo de reduzir os riscos de desvios.

O "monitoramento" funciona como um controle de processo, para que a empresa acompanhe toda a operacionalização dos setores e tenha certeza ou, pelo menos, a maior certeza possível de que as operações estão dentro da normalidade funcional, com qualidade e confiabilidade necessária.

Outros dois preceitos da metodologia de COSO que merecem destaque positivo são "ambiente interno" que se pode entender como um dos mais importantes e necessários, para que todos os demais preceitos tenham uma base para funcionar, e também as "atividades de controle" que se classifica como atividade de controle administrativo da entidade, observando se os resultados da empresa têm acompanhado as estratégias e metas preestabelecidas.

Em resumo, embora alguns pontos obtivessem um percentual de respostas "SIM" bastante considerável, apresentaram um enorme número efetivo de respostas "NÃO" e, logicamente, precisa ser feito um trabalho forte na avaliação e na análise dessas respostas negativas, pois os entrevistados são o corpo funcional da empresa; logo, o comprometimento do trabalho precisa ser o mais generalizado possível.

4.5 CONTROLES INTERNOS SUGERIDOS CONFORME METODOLOGIA COSO

Em se tratando de controles internos, muitos modelos existem e são, com certeza, perfeitamente adaptáveis à empresa pesquisada. Todavia, antes de qualquer passo inicial é preciso introduzir na empresa e, principalmente, nos profissionais que lá atuam uma cultura de controle operacional, ou seja, é necessário que cada qual consiga entender sua real importância dentro de todo o contexto das atividades da empresa.

Os profissionais são pontos fundamentais para o sucesso (eficiência e eficácia) dos controles internos, pois os próprios usuários operacionais são os que mais têm condições de avaliar, opinar e aperfeiçoar os controles internos no dia-a-dia das operações. Logicamente, não se está aqui colocando o compromisso de qualidade nos controles apenas nos profissionais da empresa, e sim ressaltando que os mesmos têm amplas condições de contribuir para as melhorias, pois dentro de suas práticas diárias sempre surgem sugestões e ideias de qualidade que precisam ser avaliadas.

A seguir, de acordo com o objetivo geral da pesquisa, é apresentada uma ideia básica de controle para a empresa pesquisada. As estruturas e as ideias a seguir contituem sugestões em função dos resultados obtidos na literatura pesquisada em comparação com os resultados da pesquisa de campo com a aplicação dos questionários semiestruturados. Estes facilitaram diagnosticar a visão dos profissionais da empresa pesquisada, desde o primeiro escalão de controle até os gestores da empresa de produtos plásticos.

A aplicação do questionário fechado, com respostas “SIM” e “NÃO” possibilitou entender e levantar os pontos de controle considerados pela metodologia COSO, e os que ainda não estão implantados na empresa. De posse dessas informações, conseguiu-se “mapear” alguns pontos que precisam urgentemente de ações de início de estudos acerca dos controles internos inerentes a alguns pontos que são ressaltados a seguir.

Os controles internos estão relacionados aos riscos e, por isso, todos os profissionais precisam entender a necessidade de constante aperfeiçoamento das estruturas de controle, a fim de manter a qualidade e a confiabilidade nas operações da empresa.

Nesse sentido, o questionário apresentado contribuiu, então, para atingir o terceiro e último objetivo específico: propor uma estrutura básica para a empresa pesquisada. Ressalta-se que a adaptabilidade se

faz necessária fundamentalmente porque os modelos são globais e, quando se aprofunda um determinado estudo e em uma determinada empresa, faz-se necessário flexibilizar os modelos para que se ajustem ao dia-a-dia da empresa, sem perder a essência do modelo original.

Também não se pode deixar de ressaltar a necessidade de testar os resultados da presente pesquisa por outras técnicas estatísticas, se for o caso, pois embora tenha sido desenvolvida dentro de uma metodologia aceita, foi apenas um estudo em um dado período de tempo, com profissionais lá existentes: logo, prudentemente se ressalva que será de grande valia mais alguns testes específicos e científicos, se for o caso, para reforçar ainda mais as premissas aqui diagnosticadas. Em outras palavras, é perfeitamente aceitável novos estudos sobre o referido tema, na mesma empresa pesquisada, no sentido de comprovar e/ou enriquecer ainda mais a presente pesquisa.

Sugerem-se algumas premissas que a empresa de produtos plásticos pesquisada precisa implantar com o objetivo de contribuir para alcançar os objetivos.

Estratégia: as estratégias são os meios pelos quais a empresa se norteará para atingir seus objetivos, que sempre estarão alinhados com a missão/visão da organização. A missão, visão ou quaisquer outros nomes utilizados, precisam demonstrar a principal razão de existência da empresa. Embora a missão e os objetivos estratégicos de uma organização, geralmente, são estáveis, a sua estratégia e muitos de seus objetivos operacionais são mais dinâmicos e ajustam-se às condições internas e externas presentes. Na medida em que essas condições se modificam, as estratégias e os objetivos operacionais são re-alinhados aos objetivos estratégicos da empresa (COSO, 2007).

Operações: tem como objetivo a utilização eficaz e eficiente dos recursos disponíveis, relacionados com a eficácia e a eficiência das operações da empresa, com as metas de desempenho e de lucro, bem como reservas de recursos contra prejuízos futuros. Variam muito de acordo com a decisão da administração em relação à estrutura e ao desempenho.

Os objetivos operacionais possibilitam um ponto de referência para o direcionamento dos recursos alocados; se os objetivos operacionais de uma organização não forem claros ou adequadamente formulados, os seus recursos poderão ser mal aproveitados (COSO, 2007).

Relatórios: os relatórios são meios de comunicação. Podem ser internos e externos e podem ainda conter vários tipos de informações da empresa, entre elas as financeiras e as não financeiras.

Em termos internos, os relatórios precisam apresentar informações que se propõem com qualidade e confiabilidade de que se necessita e se espera. A comunicação também se relaciona com os relatórios preparados para divulgação externa, como demonstrações financeiras e divulgação em notas explicativas, discussão e análise da administração, e relatórios entregues às entidades normativas (COSO, 2007).

Conformidades: as conformidades estão relacionadas aos cumprimentos de normas, regulamentos, leis, entre outros. Na empresa pesquisada, existe uma norma nacional da ABNT que regula o setor NBR 14865:2002. Mesmo com a existência dessa norma nacional, o setor, que engloba petroquímicas, produtoras, consumidores e instituições de fiscalização, entabulou o TAC (Termo de Ajuste de Conduta), em 2006, no sentido de, a partir do TAC, não ser tolerado mais não conformidades no setor.

Muito embora com o TAC em vigor, muitas empresas, ainda assim, desobedeceram ao modelo, esquecendo que o histórico de conformidade de uma organização poderá afetar de modo significativo, positivo ou negativo, a sua reputação na comunidade e no mercado (COSO, 2007).

Mesmo que essas premissas sejam completamente diferentes umas das outras, elas se inter-relacionam no dia-a-dia da empresa. Por isso, no modelo sugerido a seguir, essas premissas precisam ter ligações umas com as outras em algum momento.

Pelo fato de os objetivos relacionados com a confiabilidade de relatórios e o cumprimento de leis e regulamentos estarem sob controle da organização, pode-se esperar que o gerenciamento de riscos corporativos forneça uma garantia razoável em relação ao atendimento desses objetivos. Porém, a realização de objetivos estratégicos e operacionais está sujeita à ação de eventos externos nem sempre sob o controle da organização; da mesma forma, em relação a esses objetivos, o gerenciamento de riscos corporativos é capaz de propiciar uma garantia razoável que a diretoria executiva e o conselho de administração, na função de supervisão, serão informados, no momento adequado, o quanto a organização está avançando na direção do atendimento dos objetivos (COSO, 2007).

Inicialmente, sugere-se a implantação de um organograma oficial da empresa, que ora não existe. Esse organograma, além de definir todos os cargos e funções dentro da mesma, permitirá que todos os profissionais saibam a quem se reportam e em que nível se encontram dentro da empresa.

O organograma funcional que aqui se sugere também é enriquecido com uma parte analítica, ou seja, além dos cargos, suas ligações de subordinações e/ou seus subordinados. Essa parte analítica possibilitará a todos os colaboradores entenderem suas responsabilidades dentro da empresa, pois constará analiticamente todas as funções de cada cargo dentro do organograma.

Além do organograma funcional com cargos, funções e responsabilidades, precisam ser instituídos, na empresa, os códigos de conduta documentados para todas as funções da empresa. Esses códigos internos de conduta são basicamente manuais e atuam como procedimentos de funcionamento interno que instituem a maneira como cada função é exercida de forma padrão e também o código de ética, que normatiza a ação dos profissionais dentro de uma linha de conduta aceitável do ponto de vista ético de suas atitudes operacionais.

A terceira ação sugerida é a criação de políticas de trabalho, ou seja, premissas estratégicas de funcionamento de cada setor. Por exemplo, os setores mestres da empresa são: departamento de produção, departamento comercial, departamento financeiro e departamento administrativo, que engloba a contabilidade básica e os recursos humanos.

Nesse sentido, sugere-se que as políticas de produção, como: produtos, pesos, quantidades, embalagens, estejam documentadas. A empresa estudada possui, dentro da fábrica, mais de 30 (trinta) máquinas que não são utilizadas durante as 24 horas do dia. Então, precisa-se organizar a produção a fim de evitar ou reduzir ao máximo as trocas, pois o setup de uma troca acarreta perdas de processos com acertos de máquinas, produtos, etc.

Também no setor comercial, as políticas de vendas, como: preços, prazos, praças, descontos, rentabilidade, precisam estar bem claros na política comercial. Por se tratar de uma indústria de plástico e, dentro deste segmento, o copo descartável ser uma espécie de commodity no mercado nacional, pois, se todos seguirem a norma ABNT, basicamente todos os copos serão idênticos; então, o setor comercial precisa estar muito bem preparado, pois a concorrência será efetivamente acirrada devido à igualdade dos produtos. Logo, outros fatores, como controles de custos, relacionamento com cliente e outros podem definir a compra do produto, pois os preços são efetivamente muito parecidos nesse mercado competitivo.

Dessa forma, o departamento financeiro, com sua política de fluxo de caixa, financiamentos, amortizações, negociações com bancos, factoring's e outras instituições também precisa estar bem definido, pois

os custos financeiros podem prejudicar consideravelmente o resultado da empresa. Os prazos de financiamento das vendas são muito elevados, pois várias empresas concorrentes, por terem fluxo de caixa "folgado", podem oferecer produtos com prazos de financiamento superiores a 90 dias. No caso da empresa pesquisada, que não possui fluxo de caixa com folga e muito menos crédito em bancos, esta precisa recorrer a factoring's e nessas negociações as taxas mensais são maiores do que 5,00 % a.m., ou seja, uma venda de 90 dias de prazo para pagamento consome quase 15% como despesa financeira se a empresa descontar o título no dia seguinte à venda, o que efetivamente tem ocorrido na empresa pesquisada.

O último departamento é o que mais chama a atenção, pois é o departamento administrativo com agregação da contabilidade e também o setor de recursos humanos. Além de sugerir a definição das políticas administrativas de trabalho nesse departamento, abre-se uma ressalva para a sua divisão, criando um novo departamento de controladoria.

Assim, o departamento administrativo continuaria com as funções administrativas da empresa, como os cuidados com serviços de terceiros, seguros, comunicações e o novo departamento, que receberia o nome de controladoria e cuidaria de questões acerca da contabilidade fiscal e gerencial e auditoria interna.

Assim sendo, o controle interno ficaria a cargo do controller que seria incluído no departamento de controladoria. A figura do controller precisa de muita atenção, pois seu trabalho influenciará diretamente nos trabalhos das auditorias quando contratadas.

Atualmente, levantou-se que a contabilidade é terceirizada, ou seja, fora da empresa e está sob os cuidados do departamento administrativo, o qual recebe os relatórios contábeis básicos e, em teoria, precisa de entendimentos contábeis para questionar, sugerir e discutir tais informações. Embora não se queira impor que tal procedimento precisa ser feito dentro da empresa e também analisado por um profissional que conheça os princípios de contabilidade e não de administração, é efetivamente prudente que todos os relatórios contábeis, bem como a implantação de controles internos e também a análise contábil e gerencial da empresa precisam de entendimentos contábeis e, por conseguinte, de um profissional de contabilidade e, no caso, subordinado ao departamento de controladoria.

Assim, inicialmente o organograma básico da empresa pesquisada seria conforme a Figura 6.

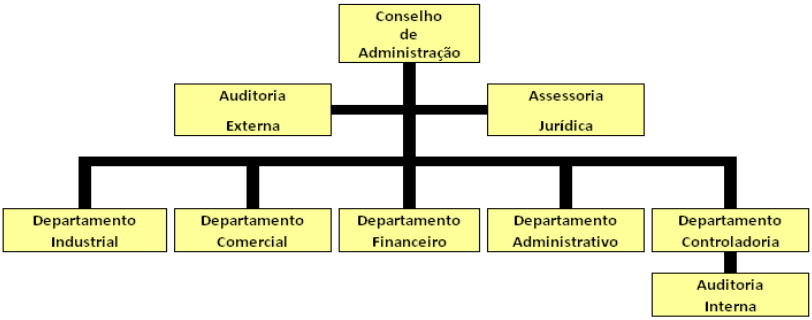


Figura 6: Organograma Proposto
Fonte: Elaborado pelo Autor

Com a realização desses passos iniciais propostos, pode-se dar continuidade à sugestão dos controles internos dentro da empresa de produtos plásticos, pois, se obedecidas as premissas e as fases descritas anteriormente, entre elas a criação da figura do controller, que cuidará da implantação e administração dos controles internos da empresa, é que se terá condições de instituir os procedimentos na empresa.

Assim, o controller pode no decorrer de suas ações e atribuições, instituir a auditoria interna como atividade funcional na empresa, ou seja, o monitoramento contínuo pelos próprios profissionais internos acerca das melhorias nos procedimentos de controle da empresa.

O controller, junto a esses auditores internos funcionais, garantirá a qualidade e a confiabilidade nas informações e movimentações internas da empresa. Essa "comitiva" também pode acompanhar os demais preceitos de COSO, como: o ambiente interno, objetivos, eventos, controle, avaliação de risco, resposta ao risco, informação e comunicação e monitoramento.

Logicamente, toda essa filosofia depende também da alta administração, pois na empresa estudada, como ressaltado por Zanette (2007), é imprescindível que todos, desde a alta administração estejam conscientes e contribuam no sentido de fortalecer o "clima" interno de controle. Isso porque, normalmente, a implantação e o aprimoramento dos controles internos pode gerar certo "desconforto" aos profissionais que deverão seguir novas prerrogativas e procedimentos.

Logo, se existir e ficar bem claro a todos o desejo da alta administração que os procedimentos se instituam realmente, com certeza o ambiente ficará mais propício para tal fim e isso facilitará muito o trabalho do controller e seus auditores funcionais.

A Figura 7 pode dar uma ideia do que se propõe a implantar na

empresa no sentido de entender o real funcionamento prático dos controles internos. Logo, a figura apresentada mostra que os oito preceitos de COSO em algum determinado momento se inter-relacionam dentro da empresa.

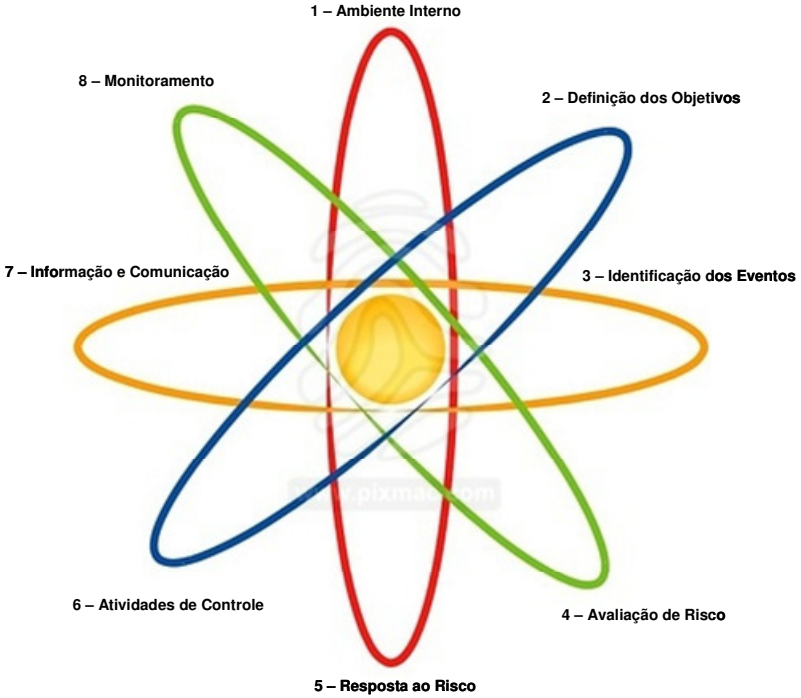


Figura 7: Sugerido segundo os preceitos *COSO*
Fonte: Elaborado pelo Autor

A metodologia COSO ressalta oito pontos importantes dentro da empresa acerca dos controles internos e que precisam estar bem supervisionados.

1 – Ambiente Interno – O ambiente interno é fundamental para todos os demais componentes, pois trata de ética, integridade, conduta, políticas de recursos humanos, fatores organizacionais, posicionamento do conselho de administração quanto a políticas fiscais, definição de cargos e responsabilidades e, principalmente, quanto a cultura organizacional da empresa;

2 – Definição dos Objetivos – Os objetivos são os pontos a serem perseguidos pela empresa e seus gestores. A alta administração precisa monitorar eventos que ponham em risco o alcance dos objetivos

e, se necessário, ajustar as estratégias para que sejam assegurados que os objetivos serão alcançados.

3 – Identificação de Eventos – Eventos são ocorrências que podem vir a afetar algumas das estratégias da empresa e, por consequência, o alcance dos objetivos. Os eventos podem ser negativos como riscos ou positivos como oportunidades;

4 – Avaliação de Risco – Consiste na análise dos fatores que põem em risco efetivo a empresa no que diz respeito o alcance de suas metas. São riscos relacionados à mercado, liquidez, crédito, entre outros desta natureza;

5 – Resposta ao Risco – A empresa após todo o aparato de avaliação dos riscos decide as políticas de administração dos riscos inerentes. Nestas políticas será observado o posicionamento da empresa de como serão neutralizadas as ameaças e também de como serão exploradas as oportunidades diagnosticadas, dentro de um orçamento pré estabelecido, se for o caso;

6 – Atividades de Controle – Atividades de controle são os movimentos administrativos da empresa com relação ao acompanhamento do andamento dos negócios da entidade, observando se os resultados estão dentro das estratégias pré estabelecidas e, por conseguinte, contribuindo para atingir as metas da empresa;

7 – Informação e Comunicação – A questão de informação e comunicação diz respeito ao trâmite da notícia e sua flutuação dentro da organização. As informações precisam ser claras e objetivas enquanto que é necessária que a comunicação seja verdadeira e direta, sem interferências;

8 – Monitoramento – Similar ao controle e acompanhamento de processo, o monitoramento consiste em acompanhar as operações da empresa realizadas pelos seus colaboradores com o objetivo de reduzir os riscos de desvios nas suas operações.

Logo, conforme já menciona o próprio COSO ERM, deve se preocupar com todos os preceitos e não apenas com este ou aquele, pois dentro das premissas já mencionadas existe uma forte correlação e, se a gestão deixar de lado algumas delas, pode comprometer o processo como um todo.

Também não se pode deixar de salientar, conforme a figura demonstra, que o controller é a base de orientação acerca dos controles internos. Assim, o controller eficiente precisa estar por dentro de todas as informações envolvendo a empresa.

Dessa forma, o controller, literalmente, precisa ter em suas mãos a empresa e todas as suas informações; em outras palavras, o controller

precisa estar por dentro das movimentações para então entendê-las, de modo que possa certificar ou então melhorar os processos internos acerca das movimentações da empresa.

5 CONCLUSÃO

Os controles internos já não estão mais destinados unicamente a fins contábeis, pois cada vez mais os gestores necessitam de ferramentas que possam assegurar com a mais alta precisão possível as movimentações econômicas e financeiras da empresa.

Nesta pesquisa, sugeriu-se uma estrutura básica acerca dos controles internos em uma indústria plástica. No decorrer do trabalho, notou-se que existe uma preocupação de todos os profissionais da empresa no sentido de aprimorar os controles internos, porém, todas as preocupações voltam-se a lucros e resultados, ou seja, a uma preocupação monetária.

Esse fato se percebe em várias pesquisas acerca de controles internos, pois o fluxo monetário realmente precisa ser bem consistente dentro de uma empresa. Todavia, não apenas os fluxos e informações monetárias precisam ser observados, pois em muitas situações não monetárias se perde rentabilidade, ou seja, há muitas situações dentro de uma indústria que precisam ser observadas a fim de "proteger" as informações e os movimentos que, em teoria, não tratam de situações monetárias, mas que, na prática, o não cuidado com elas pode trazer enormes prejuízos para a empresa.

A metodologia que norteou a pesquisa já aparece no contexto mundial desde 1985, quando foi criada nos Estados Unidos a comissão nacional sobre fraudes em relatórios financeiros, uma iniciativa independente, para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros/contábeis. Em 1992 essa comissão publicou um modelo integrado de controles internos, que se tornou referência mundial nos controles internos. Em seguida, essa comissão se transformou em comitê conhecido como COSO, uma entidade sem fins lucrativos dedicada a melhorias nas premissas de controles internos.

Não se pode deixar de citar que, a integração dos controles internos, está se modernizando e avançando muito em nível mundial em função principalmente da exigibilidade da lei americana SOX (Sarbanes-Oxley – 2002).

No caso específico da empresa plástica, assim como não se pode generalizar mais alguns setores da economia devido à concorrência acirrada nos tempos atuais, os controles internos com qualidade podem se tornar uma vantagem competitiva, pois em muitos casos, centavos conseguem determinar uma venda.

Então, com o auxílio principal das premissas e dos componentes de *Committiee Of Sponsoring Organizations – COSO*, acerca dos riscos

e dos controles internos, conseguiu-se atingir o objetivo geral da pesquisa que consiste em apresentar uma proposta de implantação dos procedimentos de controle interno para uma indústria de descartáveis plásticos. Esta proposta de implantação de uma estrutura de controles internos está evidenciada ponto a ponto no capítulo 5 (cinco) da pesquisa, representado pela figura 7 que é de um *átomo*. Essa figura representa os 8 (oito) preceitos de COSO que necessariamente formarão a estrutura dos controles internos da empresa. As definições de cada um dos preceitos formam uma cartilha de gerenciamento necessária para a administração dos controles internos da empresa.

A figura do Átomo realça consistentemente os controles internos e como existe uma forte ligação entre cada um dos preceitos ressaltados por COSO, pois todos eles em algum momento de relacionarão de maneira mais "forte", sendo que nenhum dos preceitos fica totalmente isolado, ou seja, em alguns momentos ficam mais distantes, porém sempre ligados uns aos outros.

Com base nos preceitos de COSO, que formam sinteticamente a estrutura dos controles internos da empresa divididos nas oito categorias, pode-se incluir então analiticamente a seqüência de ações no sentido de desenvolver analiticamente cada uma destas categorias.

Contudo, sugere-se novos estudos e pesquisas acerca desse importante tema que, com certeza, se desenvolverá muito nos próximos anos, pois cada vez mais necessita-se ter um controle total de tudo que envolve a empresa e de tudo com que a mesma se relaciona.

Logo, espera-se que esta pesquisa tenha contribuído para uma revisão teórica e prática em relação a esse importante assunto, possibilitando uma avaliação profunda das empresas que estão por implantar os controles internos.

Por fim, este trabalho pode contribuir também no sentido de uma reflexão em nível nacional acerca da regulamentação dos controles interno, e quem sabe, adaptar as premissas já implantadas em outros países, como os Estados Unidos e regulamentadas como bases geradoras das informações contábeis.

REFERÊNCIAS

ABIPLAST – **Associação Brasileira da Indústria do Plástico**. Disponível em www.abiplast.org.br. Acesso em 18 de Novembro de 2008.

ABRADE – Associação Brasileira dos Descartáveis. **Relatório Anual 2004**. Disponível apenas na sede da empresa em Criciúma-SC.

ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas. NBR 14865. **Comissão de estudo especial temporária de copos plásticos descartáveis termoformados**. Rio de janeiro. 2002

ANTUNES, Jerônimo. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria demonstrações contábeis no Brasil.** Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1998.

ALMEIDA, Marcelo Calvacanti. **Auditoria: um curso moderno completo**. São Paulo: Atlas, 2008.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 2005.

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. Controles Internos como Instrumento de Governança Corporativa. In: **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v.12, no. 24, p. 149-188, dez. 2005.

BASSO, Irani Paulo. **Iniciação à auditoria**. 3. ed. Ijuí: UNIJUÍ, 2005.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. – São Paulo: Atlas, 2003. 104 p

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

CERVO, Amado Luiz. **Metodologia Científica**. 5.Ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2001.

_____. Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia**

Científica. 6. Ed. São Paulo: Makron Books, 2002. 209 p.

COCURULLO, Antonio. **Gestão de Risco Corporativo**. 3. ed. São Paulo: Price Water House Coopers, 2004.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. **Gerenciamento de riscos corporativos - estrutura integrada**. Jersey City, AICPA, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.** NBC T 11**,** revisadas em 1997.

_____. **Resolução nº 1065/05, NBC T-12. Normas de Auditoria Interna.** Disponível em: <http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=nbct12ind>. Acesso: 15 out. 2010.

_____. **Resolução nº 781/95. NBC P 3. Normas Profissionais do Auditor Interno**. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_781.doc>. Acesso em: 10 dez. 2009.

CRC-SP/IBRACON. **Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. Auditoria Contábil: Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DELOITTE T. T. **Destruidores de Valor**. 2006. Disponível em: <http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Deloitte%20Pesquisa%20Destruidores%20de%20Valor.pdf>. Acesso em: 0715 set. 2009.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria relatórios de auditoria. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antonio de Loureiro. Auditoria Operacional e de Gestão: Qualidade da auditoria. 2. ed., São Paulo: Atlas, 1996

IBRACON – INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. **Normas Internacionais de Auditoria.** São Paulo, 1997, p.84-85.

JUNG, Carlos Fernando. **Metodologia para pesquisa & desenvolvimento: aplicada a novas tecnologias, produtos e processo.** Rio de Janeiro: Axcel Books, 2004.

MIGLIAVACCA, Paulo N. **Controles internos nas organizações.** São Paulo: Edicta, 2002.

MAXIQUIM. www.maxiquim.com.br. Acesso em 24 de Outubro de 2009.

McNAMEE, David. Auditoria Baseada em Risco. In: **The Journal of the Institute of Internal Auditors**, p. 14-16, Ago. 1997.

MORAES, José Cássio Fróes. **Análise da eficácia da disseminação de conhecimentos sobre controles internos após sua implementação no Banco do Brasil**. Florianópolis, UFSC/ Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, 2003.

OLIVEIRA, L. M. de; DINIZ FILHO, A. **Curso básico de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **A controladoria no planejamento operacional: modelo para determinação da estrutura do ativo**. Revista de Contabilidade – CRC/SP, São Paulo, n.20, p.24-43, jun. 2002

PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. **Auditoria interna**: embasamento conceitual e suporte tecnológico. São Paulo: Atlas, 1999.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de demonstrações contábeis**: normas e procedimentos. São Paulo: Atlas, 1995.

_____. **Auditoria de demonstrações contábeis**: normas e procedimentos. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

RICHARDSON, Roberto Jarry. Pesquisa **social: métodos e técnicas**. 3.

ed. São Paulo: Atlas, 1999.

REGO, Antônio Marcos Passos de Souza; BRUNI, Rego Adriano. **A utilização do COSO na controladoria**: um estudo de caso no Brasil. Salvador: UNIFACS/ UFBA, 2009.

SÁ, A. Lopes de. **Curso de auditoria**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTOS, Antonio Raimundo dos. **Metodologia científica**: a construção do conhecimento. Rio de Janeiro: DP&A, 2001.

VIANNA, Ilca Oliveira de Almeida. **Metodologia do trabalho científico: um enfoque didático da produção científica**. São Paulo: EPU, 2001

WAYAMADEUS P. **Lei de Sarbanes-Oxley**. 2006. Disponível em: <www.wayamadeus.com.br/arquivos/QPR_Sarbanes-Oxley.pps>. Acesso em: 15 nov. 2009.

ZANETTE, Maicon Anderson. **Controle Interno no Cooperativismo de Crédito:** Um estudo de Caso Baseado nos Componentes da Metodologia *COSO*. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC. Florianópolis, 2007.

APÊNDICES

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO APLICADO AOS DIRETORES, GERENTES, SUPERVISORES E OUTROS PROFISSIONAIS DA EMPRESA

Parte 01 - Dados Gerais

Sexo:

☐ A - Feminino ☐ B - Masculino

Faixa de Idade:

☐ A - Menos de 20 anos ☐ B - de 21 à 30 anos ☐ C - de 31 à 40 anos
☐ D - de 41 à 50 anos ☐ E - mais de 50 anos

Escolaridade:

☐ A - 1. Grau Completo ☐ B - 2. Grau Incompleto ☐ C - 2. Grau Completo
☐ D - 3. Grau Incompleto ☐ E - 3. Grau Completo ☐ F - Especialização
☐ G - Mestrado / Doutorado

Formação Acadêmica: _____

Tempo de Empresa

☐ A - Menos de 1 ano ☐ B - de 1 à 3 anos ☐ C - de 4 à 6 anos
☐ D - de 7 à 9 anos ☐ E - mais de 10 anos

Departamento de Trabalho: _____

Cargo / Função: _____

Parte 02 - Ambiente Interno

O ambiente interno é fundamental para todos os demais componentes, pois trata de ética, integridade, conduta, políticas de recursos humanos, fatores organizacionais, posicionamento do conselho de administração quanto a políticas fiscais, definição de cargos e responsabilidades e principalmente quanto a cultura organizacional da empresa.

QUESTÕES	RESPOSTA		EM SUA OPINIÃO QUAL A IMPORTÂNCIA DO ASSUNTO <----- Mínimo Máximo ----->					
	SIM	NÃO	0	1	2	3	4	5
O comportamento da empresa é compatível com ética e integridade?	☐	☐						
A empresa tem formalizado o código de ética ou similar?	☐	☐						
Os gestores, em suas ações, reforçam a ética e a moralidade?	☐	☐						
Há gestão participativa da alta administração, sendo que os mesmos têm nível técnico condizente com as funções que as exercem?	☐	☐						
A empresa tem formalizado os cargos, funções e responsabilidades com seus respectivos limites por função?	☐	☐						
Pode-se afirmar de maneira geral que os funcionários da empresa plástica tem competência suficiente para exercer tais funções?	☐	☐						
Em termos gerais, que atribuição se pode dar no quesito AMBIENTE INTERNO da empresa?								

Parte 03 - Definição dos Objetivos

Os objetivos são os pontos a serem perseguidos pela empresa e seus gestores. A alta administração precisa acompanhar eventos que ponham em risco o alcance dos objetivos e, se necessário, ajustar as estratégias para que sejam assegurados que os objetivos serão perseguidos.

QUESTÕES	RESPOSTA		EM SUA OPINIÃO QUAL A IMPORTÂNCIA DO ASSUNTO <----- Mínimo Máximo ----->					
	SIM	NÃO	0	1	2	3	4	5
A empresa esclarece e informa a todos os colaboradores acerca dos objetivo e metas da empresa?	☐	☐						
Existe segurança que os objetivos gerenciais possam ser alcançados por todos os envolvidos?	☐	☐						
Os objetivos da empresa refletem o desejo da alta administração em conformidade e sintonizados com os anseios de seus colaboradores?	☐	☐						
Todos os colaboradores entendem os objetivos previamente traçados pela alta administração?	☐	☐						
A empresa tem acompanhado constantemente se todos os colaboradores estão alinhados e com foco no objetivo da empresa?	☐	☐						
Pode-se afirmar que todos os colaboradores tem entusiamos para alcançar os objetivos da empresa?	☐	☐						
Em termos gerais, que atribuição se pode dar no quesito OBJETIVOS da empresa?								

Parte 04 - Identificação dos Eventos

Eventos são ocorrência que podem vir a afetar algumas das estratégias da empresa e que por consequencia afeta o alcace dos objetivos. Os eventos pode ser negativos, ou seja, riscos quanto a sua natureza ou positivos, ou seja, oportunidades quanto a sua natureza.

QUESTÕES	RESPOSTA		EM SUA OPINIÃO QUAL A IMPORTÂNCIA DO ASSUNTO <----- Mínimo Máximo ----->					
	SIM	NÃO	0	1	2	3	4	5
Definido as metas e objetivos, a empresa também avalia os riscos inerentes ao dia a dia da empresa?	☐	☐						
Os gestores conhecem e tem competência para assegurar que os eventos negativos (riscos) estarão controlados caso venham a existir?	☐	☐						
Os gestores conhecem e tem competência para assegurar que os eventos positivos (oportunidades) estarão sempre sendo observado caso venham a existir?	☐	☐						
Os gestores tem competência suficiente para entender, dintinguir e resolver os eventos positivos e negativos que venham a existir?	☐	☐						
Os eventos positivos e negativos são realmente todos bem avaliados, mesmo os que tem probabilidade baixa de acontecer?	☐	☐						
Os evetos positivos são efetivamente explorados exaustivamente para que a empresa tire proveito do mesmo?	☐	☐						
Em termos gerais, que atribuição se pode dar no quesito IDENTIFICAÇÃO DE EVENTOS da empresa?								

Parte 05 - Avaliação de Risco

Consiste na anáise dos fatores que pões em risco efetivo a empresa no que diz respeito o alcance de suas metas. Os riscos estes, são riscos relacionados à mercado, liquidez, crédito entre outros desta natureza.

QUESTÕES	RESPOSTA		EM SUA OPINIÃO QUAL A IMPORTÂNCIA DO ASSUNTO <----- Mínimo Máximo ----->					
	SIM	NÃO	0	1	2	3	4	5
Os cálculos referentes a riscos são consideráveis confiáveis?	☐	☐						
Em termos matemáticos, podemos afirmar que as técnicas são apropriadas?	☐	☐						
A empresa opera de acordo com as premissas da norma 14865/2002 que regula o setor quanto a qualidade?	☐	☐						
Os riscos em potenciais são prudentemente considerados, bem como suas possíveis ocorrências?	☐	☐						
Historicamente a empresa observa os riscos inerentes do mercado de descartáveis?	☐	☐						
Em termos de riscos internos de fraudes e outros fatores desta natureza são considerados?	☐	☐						
Em termos gerais, que atribuição se pode dar no quesito AVALIAÇÃO DE RISCO da empresa?								

Parte 06- Resposta ao Risco

A empresa após todo o aparato de avaliação dos riscos decide as políticas de administração dos riscos inerentes. Nestas políticas será obervados o posicionamento da empresa de como será resolvido as ameaças e também de como será explorado as oportunidades diagnosticada, logicamente dentro de m orçamento pré estabelecido se for o caso.

QUESTÕES	RESPOSTA		EM SUA OPINIÃO QUAL A IMPORTÂNCIA DO ASSUNTO <----- Mínimo Máximo ----->					
	SIM	NÃO	0	1	2	3	4	5
Em termos de riscos que precisam de investimentos, é feito os cálculos de retorno dos mesmos?	☐	☐						
Em termos de riscos que podem trazer prejuízos, mesmo que remotamente, é feito o cálculo de probabilidade e também de investimentos se for o caso?	☐	☐						
Os gestores consideram todos os riscos em potenciais?	☐	☐						
Em termos de resposta ao risco, os gestores consideram todo o contexto mercadológico?	☐	☐						
Os gestores respondem imediatamente nos riscos em potenciais?	☐	☐						
Em termos de resposta ao risco, podemos assegurar com segurança que a empresa está bem resguardada?	☐	☐						
Em termos gerais, que atribuição se pode dar no quesito RESPOSTAS AOS RISCOS da empresa?								

Parte 07 - Atividades de Controle

Atividades de controle são os movimentos administrativos da empresa com relação ao acompanhamento do andamento dos negócios da entidade, observando se os resultados estão dentro das estratégias pré estabelecidas e por conseguinte contribuindo para atingir as metas da empresa.

QUESTÕES	RESPOSTA		EM SUA OPINIÃO QUAL A IMPORTÂNCIA DO ASSUNTO <----- Mínimo Máximo ----->					
	SIM	NÃO	0	1	2	3	4	5
Os eventos da empresa passam por algum sistema de controle gerencial?	☐	☐						
A geração de informação passam por algum filtro de controle?	☐	☐						
As políticas de controle da empresa obedecem alguma norma ou premissa de orgãos entendedores do assunto?	☐	☐						
Os controles da empresa são constantemente aprimorados?	☐	☐						
Os colaboradores recebem constantemente orientações acerca do aprimoramento dos controles internos?	☐	☐						
Em termos de controle, está bem claro a todos os profissionais quanto a sua efetiva responsabilidade no processo da empresa?	☐	☐						
Em termos gerais, que atribuição se pode dar no quesito ATIVIDADES DE CONTROLE da empresa?								

Parte 08 - Informação e Comunicação

Aquestões de informação e comunicação dizem respeito ao trâmite da notícia e sua flutuação dentro da organização. As informações precisam ser claras e objetivas enquanto que é necessária a comunicação seja verdadeira e direta, sem interferências.

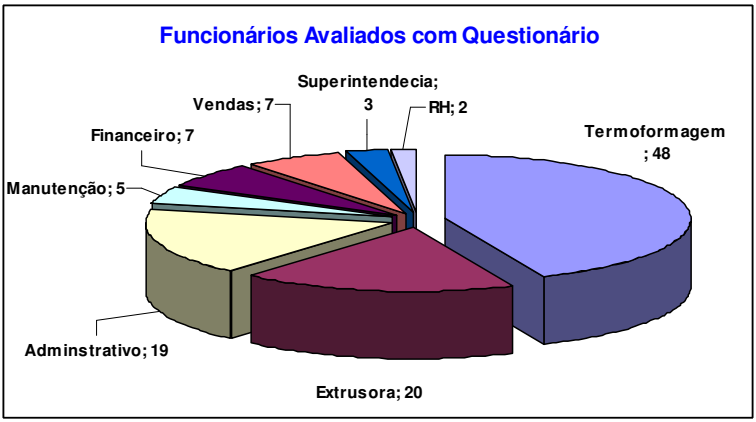
QUESTÕES	RESPOSTA		EM SUA OPINIÃO QUAL A IMPORTÂNCIA DO ASSUNTO <----- Mínimo Máximo ----->					
	SIM	NÃO	0	1	2	3	4	5
A empresa se utiliza de informativos acerca de informações dos ambientes internos e externos?	☐	☐						
A confiabilidade das informações são equiparadas com a importância das mesmas?	☐	☐						
Os sistemas operacionais alimentam aos usuários com informações confiáveis?	☐	☐						
De maneira geral, pode-se afirmar que as informações são repassadas com pontualidade e confiabilidade?	☐	☐						
A comunicação entre setores, principalmente entre gerências são abertas?	☐	☐						
De maneira geral, os colaboradores se sentem a vontade para expressar sua visão perante aos fatos observados?	☐	☐						
Em termos gerais, que atribuição se pode dar no quesito INFORMAÇÕES E MEIOS DE COMUNICAÇÃO da empresa?								

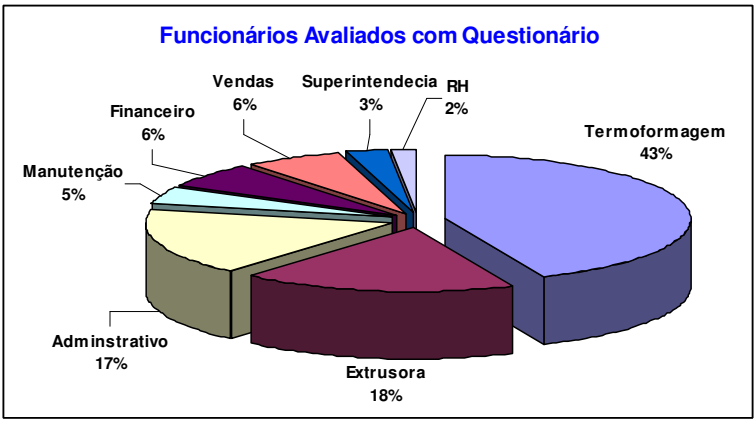
Parte 09 - Monitoramento

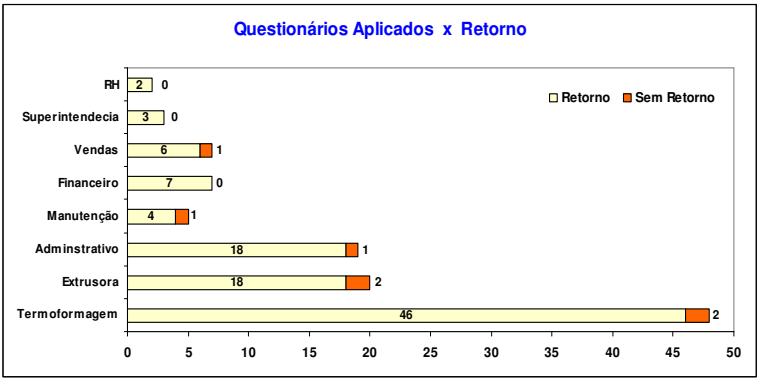
Similar ao controle e acompanhamento de processo, o monitoramento consiste em acompanhar as operações da empresa realizadas pelos seus colaboradores com o objetivo de reduzir os riscos de desvios nas operações da empresa

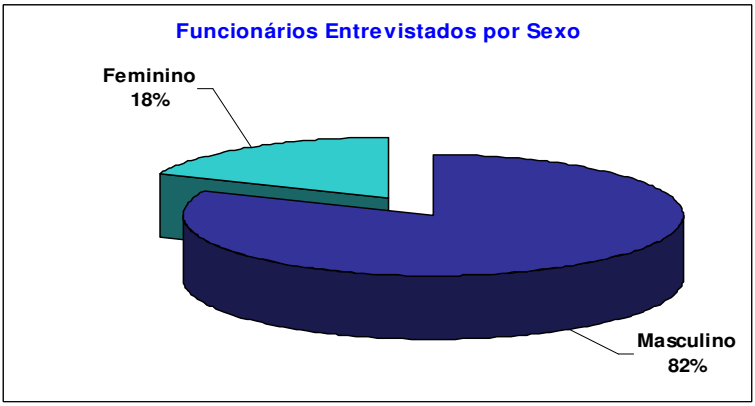
QUESTÕES	RESPOSTA		EM SUA OPINIÃO QUAL A IMPORTÂNCIA DO ASSUNTO <----- Mínimo Máximo ----->					
	SIM	NÃO	0	1	2	3	4	5
A empresa realiza procedimentos de monitoramento das atividades diárias?	☐	☐						
A empresa realiza auditorias internas ou externas no sentido de assegurar a confiabilidade nas operações?	☐	☐						
Internamente, existe treinamento ou orientações constantes no sentido de aperfeiçoar as atividades?	☐	☐						
As funções e setores que se relacionam são mais avaliadas quanto a segregações de funções e outros do gênero?	☐	☐						
De maneira geral , a empresa monitora as operações internas e/ou externas?	☐	☐						
A empresa tem qualificado seu quadro funcional no sentido de melhorar constantemente o nível de confiabilidade das operações da empresa?	☐	☐						
Em termos gerais, que atribuição se pode dar no quesito MONITORAMENTO da empresa?								

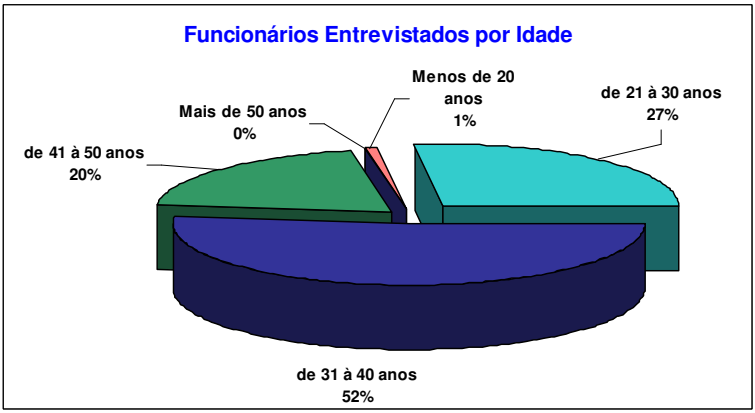
APÊNDICE B – GRÁFICOS GERAIS DO PERFIL DOS ENTREVISTADOS

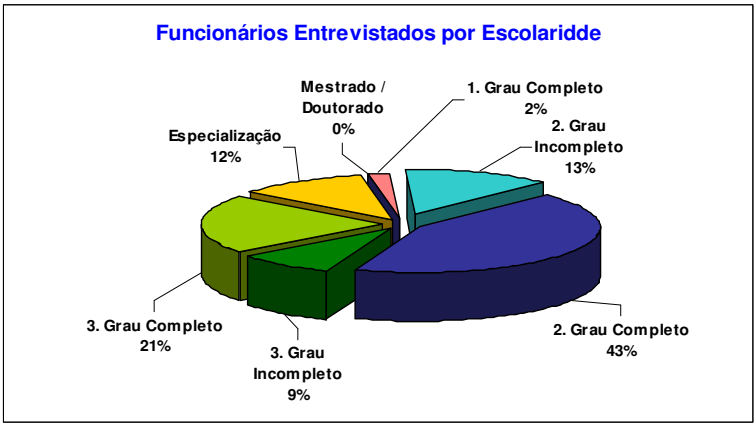


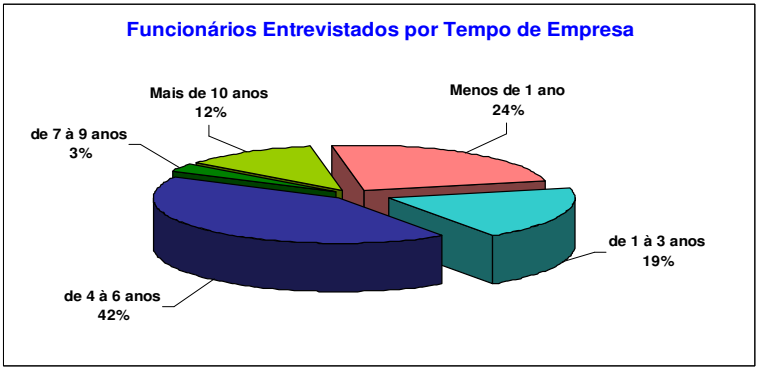


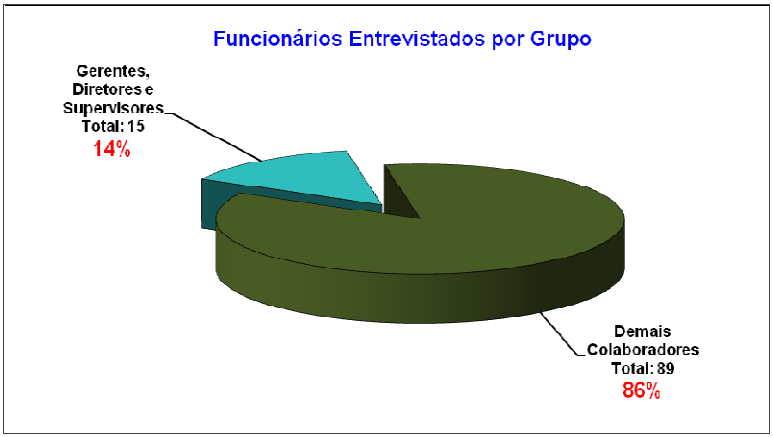

Questionários Aplicados x Retorno
Retorno
Sem Retorno
RH
Superintendecia
Vendas
Financeiro
Manutenção
Adminstrativo
Extrusora
Termoformagem
2
0
3
0
6
1
7
0
4
1
18
1
18
2
46
2
0
5
10
15
20
25
30
35
40
45
50


Funcionários Entrevistados por Sexo
Feminino
18%
Masculino
82%


Funcionários Entrevistados por Idade
Menos de 20 anos
1%
de 21 à 30 anos
27%
Mais de 50 anos
0%
de 41 à 50 anos
20%
de 31 à 40 anos
52%


Funcionários Entrevistados por Escolaridde
Mestrado / Doutorado 0%
1. Grau Completo 2%
2. Grau Incompleto 13%
Especialização 12%
3. Grau Completo 21%
3. Grau Incompleto 9%
2. Grau Completo 43%


Funcionários Entrevistados por Tempo de Empresa
Mais de 10 anos 12%
Menos de 1 ano 24%
de 7 à 9 anos 3%
de 1 à 3 anos 19%
de 4 à 6 anos 42%


Funcionários Entrevistados por Grupo
Gerentes, Diretores e Supervisores Total: 15
14%
Demais Colaboradores Total: 89
86%

APÊNDICE C – RESUMO GERAL DA VISÃO DOS ENTREVISTADOS SOBRE A IMPORTÂNCIA DE CADA ASSUNTO

N	QUESTÕES	EM SUA OPINIÃO QUAL A IMPORTÂNCIA DO ASSUNTO											
		Gerentes, Diretores e						Demais Colaboradores					
		<----- Mínimo			Máximo ----->			<----- Mínimo			Máximo ----->		
		0	1	2	3	4	5	0	1	2	3	4	5
1 - AMBIENTE INTERNO	Total por Escala	2	9	14	23	29	13	23	91	127	182	72	39
	Média por Escala	0	2	2	4	5	2	4	15	21	30	12	7
	Representação Percentual	2%	10%	16%	26%	32%	14%	4%	17%	24%	34%	13%	7%
2 - DEFINIÇÃO DOS OBJETIVOS	Total por Escala	2	8	11	22	19	28	19	89	164	167	68	27
	Média por Escala	0	1	2	4	3	5	3	15	27	28	11	5
	Representação Percentual	2%	9%	12%	24%	21%	31%	4%	17%	31%	31%	13%	5%
3 - IDENTIFICAÇÃO DOS EVENTOS	Total por Escala	2	4	14	24	33	13	43	63	125	166	102	35
	Média por Escala	0	1	2	4	6	2	7	11	21	28	17	6
	Representação Percentual	2%	4%	16%	27%	37%	14%	8%	12%	23%	31%	19%	7%
4 - AVALIAÇÃO DE RISCO	Total por Escala	1	4	15	35	15	20	33	71	160	122	126	22
	Média por Escala	0	1	3	6	3	3	6	12	27	20	21	4
	Representação Percentual	1%	4%	17%	39%	17%	22%	6%	13%	30%	23%	24%	4%
5 - RESPOSTA AO RISCO	Total por Escala	5	4	18	17	37	9	40	51	138	144	137	24
	Média por Escala	1	1	3	3	6	2	7	9	23	24	23	4
	Representação Percentual	6%	4%	20%	19%	41%	10%	7%	10%	26%	27%	26%	4%
6 - ATIVIDADES DE CONTROLE	Total por Escala	1	3	10	9	36	31	26	69	105	125	133	76
	Média por Escala	0	1	2	2	6	5	4	12	18	21	22	13
	Representação Percentual	1%	3%	11%	10%	40%	34%	5%	13%	20%	23%	25%	14%
7 - INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	Total por Escala	3	5	7	15	42	18	34	102	123	151	86	38
	Média por Escala	1	1	1	3	7	3	6	17	21	25	14	6
	Representação Percentual	3%	6%	8%	17%	47%	20%	6%	19%	23%	28%	16%	7%
8 - MONITORAMENTO	Total por Escala	1	3	4	19	38	25	62	89	89	113	97	84
	Média por Escala	0	1	1	3	6	4	10	15	15	19	16	14
	Representação Percentual	1%	3%	4%	21%	42%	28%	12%	17%	17%	21%	18%	16%
RESUMO GERAL	**Total Geral por Escala**	**17**	**40**	**93**	**164**	**249**	**157**	**280**	**625**	**1.031**	**1.170**	**821**	**345**
	Média Geral por Escala	**2**	**5**	**12**	**21**	**31**	**20**	**35**	**78**	**129**	**146**	**103**	**43**
	Representação Percentual Geral	**2%**	**6%**	**13%**	**23%**	**35%**	**22%**	**7%**	**15%**	**24%**	**27%**	**19%**	**8%**

Livros Grátis

(http://www.livrosgratis.com.br)

Milhares de Livros para Download:

Baixar livros de Administração
Baixar livros de Agronomia
Baixar livros de Arquitetura
Baixar livros de Artes
Baixar livros de Astronomia
Baixar livros de Biologia Geral
Baixar livros de Ciência da Computação
Baixar livros de Ciência da Informação
Baixar livros de Ciência Política
Baixar livros de Ciências da Saúde
Baixar livros de Comunicação
Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE
Baixar livros de Defesa civil
Baixar livros de Direito
Baixar livros de Direitos humanos
Baixar livros de Economia
Baixar livros de Economia Doméstica
Baixar livros de Educação
Baixar livros de Educação - Trânsito
Baixar livros de Educação Física
Baixar livros de Engenharia Aeroespacial
Baixar livros de Farmácia
Baixar livros de Filosofia
Baixar livros de Física
Baixar livros de Geociências
Baixar livros de Geografia
Baixar livros de História
Baixar livros de Línguas

Baixar livros de Literatura
Baixar livros de Literatura de Cordel
Baixar livros de Literatura Infantil
Baixar livros de Matemática
Baixar livros de Medicina
Baixar livros de Medicina Veterinária
Baixar livros de Meio Ambiente
Baixar livros de Meteorologia
Baixar Monografias e TCC
Baixar livros Multidisciplinar
Baixar livros de Música
Baixar livros de Psicologia
Baixar livros de Química
Baixar livros de Saúde Coletiva
Baixar livros de Serviço Social
Baixar livros de Sociologia
Baixar livros de Teologia
Baixar livros de Trabalho
Baixar livros de Turismo