



ARTIGO ORIGINAL

Análise do controle interno no setor de almoxarifado de uma empresa de transporte à luz da metodologia COSO¹

Analysis of internal control in the warehouse's sector of a transportation company in the light of the COSO methodology

Análisis del control interno en el sector de almoxarifado de una empresa de transporte a la luz de la metodología COSO

Jaqueline de Jesus Custódio², Tatyane Yukari Fukuro³, Juliane Andressa Pavão⁴ e Jorge Leandro Delconte Ferreira⁵

PALAVRAS-CHAVE

Controle Interno.
COSO.
Controladoria.

Resumo: Dado o dinamismo imposto pelo ambiente empresarial, as empresas se veem impelidas a aperfeiçoar constantemente seu funcionamento, de forma a serem mais eficientes e produtivas. Diante desse cenário, o enfoque desta pesquisa foi avaliar a possibilidade de aplicação da metodologia COSO de controle interno ao setor de almoxarifado de uma empresa de médio porte, do segmento de transporte de passageiros e cargas. Para tanto, este estudo avaliou se os princípios da metodologia COSO são utilizados no controle interno do setor de almoxarifado de uma empresa de transportes, além de sugerir melhorias para o aperfeiçoamento do controle interno deste setor com base na referida metodologia. A pesquisa se deu por meio da pesquisa-avaliação, coletando dados a partir de observação direta e entrevistas. Os achados evidenciam que os controles são condizentes com a metodologia proposta; contudo, existem algumas melhorias a serem observadas quanto à comunicação corporativa interna e externa, bem como também em relação à qualificação e treinamento dos colaboradores.

KEYWORDS

Internal control. COSO.
Controlling.

Abstract: The dynamism imposed by the business environment has impelled companies to constantly improve their operation to be more efficient and productive. Considering this scenario, the focus of this research was to evaluate the implementation of the COSO methodology of internal control to the warehouse sector of a medium-sized company, in the segment of passenger and cargo transportation. Therefore, this study evaluated whether the principles of the COSO methodology are used in the internal control of the warehouse sector of a transportation company, besides suggesting improvements for the amelioration of the internal control of this sector based on that methodology. The research was done through the evaluation-research method, collecting data from direct observation and interviews. The findings show that the controls are consistent with the COSO

¹ Submetido em 26/10/2017. Aceite em 19/08/2019. Publicado em 12.11.2019. Responsável Universidade Federal de Campina Grande/UACC/PROFIAP/CCJS/ UFCG

² Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Paraná - UNESPAR, e-mail: jackye2308@gmail.com, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7447-387X>

³ Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Paraná - UNESPAR, e-mail: tatyukari1995@gmail.com, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2008-8906>

⁴ Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Maringá (UEM), Professora da UEM, e-mail: julianepavao@hotmail.com, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7842-0529>

⁵ Doutor em Economia Aplicada pela Universidade Estadual de Maringá (UEM), Professor da UNESPAR, e-mail: jorgel.ferreira@unespar.edu.br, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2459-1223>

methodology; however, there are some improvements to be observed regarding internal and external corporate communication, as well as the qualification and training of employees.

PALABRAS CLAVE

Control Interno. COSO.
Controlador.

Resumen: Dado el dinamismo impuesto por el ambiente empresarial, las empresas se ven impulsadas a perfeccionar constantemente su funcionamiento, de forma que sean más eficientes y productivas. En este escenario, el enfoque de esta investigación fue evaluar la posibilidad de aplicación de la metodología COSO de control interno al sector de almacén de una mediana empresa, del segmento de transporte de pasajeros y cargas. Para ello, este estudio evaluó si los principios de la metodología COSO son utilizados en el control interno del sector de almacén de una empresa de transportes, además de sugerir mejoras para el perfeccionamiento del control interno de este sector con base en la referida metodología. La investigación se dio a través de la investigación-evaluación, recogiendo datos a partir de observación directa y entrevistas. Los hallazgos evidencian que los controles son concordantes con la metodología propuesta; sin embargo, existen algunas mejoras a ser observadas en cuanto a la comunicación corporativa interna y externa, así como también en relación a la calificación y entrenamiento de los colaboradores.

Introdução

O dinamismo empresarial contemporâneo impõe às empresas a necessidade de implementação constante de melhorias, em busca de vantagens em relação a seus concorrentes, de forma a contribuir para sua sobrevivência e expansão no mercado. A Teoria dos Recursos sustenta que a fonte primária da vantagem competitiva de uma organização se baseia em seus recursos e competências desenvolvidos e controlados internamente, o que garantiria vantagens competitivas em relação a seus concorrentes (BRITO; BRITO, 2012; VASCONCELOS; CYRINO, 2000). Um dos meios frequentemente apontado como eficaz na busca de vantagens competitivas é o aperfeiçoamento do controle interno.

O COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), publicou em 1992 a primeira versão de Internal Control - Integrated Framework, que passou a ser chamado de metodologia COSO de controle interno e é largamente empregado como modelo internacional de referência para avaliação dos controles internos (FARIAS et al. 2009). Segundo Moraes (2003), a metodologia COSO identifica os objetivos essenciais de qualquer organização e define o controle interno e seus componentes, assim como providencia critérios em que os sistemas de controle podem ser avaliados. No âmbito dessa metodologia, o controle interno é um processo constituído de cinco elementos essenciais, denominados: ambiente de controle, avaliação e gerenciamento de riscos, atividade de controle, informação, e comunicação e monitoramento (COSO, 2013).

O foco desse estudo está voltado ao setor almoxarifado de uma empresa do segmento de transporte coletivo de passageiros e cargas, situada no município de Campo Mourão, Estado do Paraná. A empresa, que tem atuação regional e disputa mercado com diversos outros prestadores desse serviço, definiu como estratégia o desenvolvimento de vantagens competitivas com base em aspectos internos da organização. Dada elevada rotatividade e a representatividade financeira dos estoques de peças para a frota própria, o setor de almoxarifado constitui departamento estratégico para a empresa, o que justifica a preocupação em dispor de um controle interno consistente. A gestão da organização aponta dificuldades em gerenciar as grandes quantidades de itens no setor almoxarifado de modo eficiente e eficaz; daí a razão para reavaliar os controles internos existentes, tendo por parâmetro a metodologia COSO.

A partir da contextualização, tem-se a seguinte questão de pesquisa: De que forma a implantação da metodologia COSO pode aperfeiçoar e reformular os controles internos do setor de almoxarifado de uma empresa de transportes de porte médio?

Este estudo teve como principal objetivo avaliar se os princípios da metodologia COSO eram utilizados no controle interno do setor de almoxarifado de uma empresa de transportes, além de sugerir melhorias para o aperfeiçoamento do controle interno deste setor. Durante a execução deste trabalho, também foram alcançados os seguintes objetivos específicos: a) diagnóstico da estrutura dos controles internos existentes no setor de almoxarifado da empresa objeto de estudo; b) avaliação da estrutura dos controles internos do setor; c) recomendação de medidas de aperfeiçoamento no controle interno do setor de almoxarifado com base na metodologia COSO.

Uma das críticas mais recorrentes à metodologia COSO é a de que sua aplicabilidade é restrita a empresas de grande

porte. Frazer (2016) concorda que empresas de médio e pequeno porte enfrentam limitações para implantar controles internos (custos, pessoal, dentre outras), mas destaca que certas políticas de controle interno são, em essência, apenas a implantação de melhores práticas, com custos mínimos ou até mesmo inexistentes. Além disso, a metodologia COSO “não erradica totalmente a possibilidade de ocorrência de problemas diversos, mas aumenta a confiabilidade no processo e conseqüentemente no seu resultado” (GONÇALVES; RICCIO, 2009, p. 117).

Até onde os autores apuraram, não há no Brasil estudo semelhante para empresas de transporte coletivo de médio porte. Dentre as pesquisas já desenvolvidas enfocando a metodologia COSO em médias empresas, destacam-se os estudos de Santos e Souza (2013) que apresenta sobre o Comércio Atacadista de Insumos Agrícolas; e Ribeiro e Timóteo (2012) que avalia a adoção dos controles internos em uma organização do Terceiro Setor, a pesquisa de Cunha (2018) que aplicou esta metodologia em uma multinacional do ramo de agronegócio, Paixão et. al. (2019) que fez uma revisão bibliométrica sobre a utilização do COSO nas pesquisas acadêmicas publicadas em revistas no período de 2007 a 2017. Miranda (2019) que realizou um estudo aplicado à fundação araucária de apoio ao desenvolvimento científico e tecnológico do estado do Paraná. E também pesquisas relacionadas a melhoria de controles internos públicos, como o de Gattringer (2016) nos municípios catarinenses e Andrade (2018) no poder executivo de Mato Grosso.

Este estudo está dividido em mais quatro seções, além desta introdutória. A segunda seção apresenta o referencial teórico que sustentou este trabalho. Em seguida são apresentados os aspectos metodológicos que orientaram a pesquisa. A quarta seção traz a análise de dados. Por fim, a seção cinco aborda as conclusões finais, atendendo ao problema de pesquisa e a outras considerações sobre o estudo.

Elementos teóricos da pesquisa

O controle interno normalmente é associado a um conjunto de ferramentas que asseguram a retidão das informações sobre todas as atividades econômicas da organização; por isso, é considerado essencial para os gestores na tomada de decisões visando o alcance dos objetivos organizacionais (ATTIE, 2009; OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2009; GARCIA, 2010; SCHMIDT; SANTOS; ARIMA, 2006). Segundo o COSO (2013, p. 3), controle interno busca “proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.”

O controle interno é de suma importância na sobrevivência de uma organização, pois ele é utilizado para garantir a proteção de seus ativos, bem como, estar presente junto à realização dos objetivos específicos da empresa, concedendo efetividade e eficiência às operações; obtendo credibilidade no processo de entendimento, principalmente quando o assunto é demonstrações contábeis e garantindo a conformidade com as leis e os regulamentos (BERGAMINI JUNIOR, 2005).

Em especial para as empresas com um maior fluxo de movimentações e porte mais elevado, existe a divisão de forma segmentada em que na maioria das vezes, cada área necessita de um executivo responsável, logo, o controle interno encontra-se em todas as áreas da entidade. Neste ponto enfatiza-se a importância de um controle interno bem

estruturado, pois um sistema organizacional que não possua esse apoio torna-se inútil, podendo resultar em informações contábeis distorcidas que podem levar a organização a tomadas de decisões não lucrativas e prejudiciais a continuidade da empresa (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2009).

Sabendo que o controle interno busca aperfeiçoar, monitorar e verificar as movimentações financeiras e patrimoniais efetuadas pela entidade, com enfoque na realização de suas metas e alcance de um resultado favorável com menos desperdício, foi proporcionada uma busca mais clara de seus objetivos.

Oliveira, Perez Junior e Silva (2009) citam como principais objetivos do conjunto de controle interno os seguintes: verificar os cumprimentos as políticas e normas da companhia; obter informações adequadas, confiáveis, de qualidade e em tempo hábil; comprovar a veracidade de informações; proteger os ativos da entidade; prevenir erros e fraudes; servir como ferramenta para localização de erros e desperdícios; entre outros.

As definições e objetivos do controle interno também foram destacados por outros autores, como Attie (2011), que enfatiza quatro objetivos fundamentais ou básicos sobre o assunto em questão: proteger ativos (dinheiro, crédito, estoques e bens); conferir a exatidão e a fidelidade aos registros administrativos e contábeis; promover eficiência e eficácia operacional; e estimular a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas pela empresa.

Em suma, um sistema de controle interno é disponibilizado para o apoio e execução das operações e tomada de decisões, mas para que este seja bem definido e atinja seus objetivos é necessário um modelo de gestão participativo, pois estão intimamente ligados e são dependentes dos recursos e apoio necessário para sua implementação (NASCIMENTO; REGINATO, 2009).

Nascimento e Reginato (2009) evidenciam as seguintes limitações relacionadas ao controle interno: existência de conluio de funcionários na apropriação e desvio de bens da empresa; ocorrência de erros em virtude da falta de informação e por negligência de funcionários; maior exposição à fraude; penalidade imposta pelos órgãos regulamentadores e normatizadores; publicidade desfavorável, na medida em que erros contábeis e fraudes internas possam ser notificados pela imprensa; e redução de investimentos e queda no valor das ações do mercado.

Porém, o controle interno proporciona vantagens a entidade se aplicado e executado de maneira correta. Conforme Nascimento e Reginato (2009, p. 125), “É importante destacar que uma sólida estrutura de controles internos, em conjunto com a eficácia do trabalho da controladoria, pode trazer diversos benefícios para a empresa” como, por exemplo, aumentar a eficiência operacional; tomar melhores decisões operacionais; proporcionar avaliações de desempenho mais corretas; diminuir o risco de ocorrências de erros e fraudes; valorizar a imagem e conquistar a confiança do mercado, evidenciando a retirada de capital por desconfiança de investidores (NASCIMENTO; REGINATO, 2009).

Ao longo do século XX, o ambiente empresarial tornou-se não apenas mais complexo, como também mais abrangente; o fortalecimento do mercado de capitais evidenciou a importância de validação dos dados constantes dos relatórios publicados pelas companhias de capital

aberto, o que é feito por meio de auditorias independentes, as quais avaliam os controles internos e emitem opinião sobre a qualidade e fidedignidade das demonstrações contábeis. Contudo, para avaliar o controle interno, os auditores independentes necessitam de um quadro conceitual de referência, isto é, uma interpretação padronizada e largamente aceita de o que seja um controle interno apropriado, considerando desde seu conceito, objetivo, componentes, até a relação entre estes (IBÁÑEZ, 2007).

Dada essa necessidade, e em virtude da ocorrência de alguns escândalos financeiros envolvendo companhias dos Estados Unidos da América, Garcia (2010) destaca que as principais entidades da classe contábil daquele país se organizaram para estruturar uma entidade independente denominada Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). Em 1992, a COSO publica o trabalho Internal Control: integrated framework (Controles Internos - um modelo integrado), que acabou se tornando referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos, e é reconhecida como uma estrutura modelo para desenvolvimento, implementação e condução do controle interno, e também para a avaliação de sua eficácia.

O modelo integrado de controles internos proposto é geral, devendo ser adaptado às peculiaridades de cada empresa, de modo a resultar em uma metodologia de avaliação dos controles internos (COSO, 2013). Fornece também, um critério de avaliação dos componentes de controle com a finalidade de obter um elevado grau de transparência das demonstrações contábeis. Sua característica principal é conceder visão de integração dos controles internos contábeis.

O modelo de estrutura de Controle Interno proposto pela Metodologia COSO é formado por cinco componentes: Ambiente de Controle, Avaliação de riscos, Atividade de Controle, Informação e comunicação e Atividade de Monitoramento.

A Primeira Dimensão é constituída por cinco componentes, a saber:

- Ambiente de Controle: O ambiente de controle é um conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por parte da organização, abrange a integridade e os valores éticos da organização, assim como é resultante de um considerável impacto sobre todo o sistema de controle interno.

- Avaliação de riscos: Em resumo a avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos.

- Atividade de Controle: São as ações estabelecidas para o cumprimento das instruções indicadas pela administração da entidade, podendo ser de natureza preventiva ou de detecção em várias atividades da organização.

- Informação e Comunicação: A informação é necessária para que a entidade cumpra responsabilidades de controle interno a fim de apoiar a realização de seus objetivos. A comunicação externa apresenta duas vertentes: permite o recebimento, pela organização, de informações externas significativas, e proporciona informações a partes externas em resposta a requisitos e expectativas.

- Atividade de Monitoramento: São as avaliações contínuas, inseridas no processo da entidade, proporcionando informações oportunas, sendo o melhor

indicador para saber se os controles internos estão sendo efetivos ou não.

A Segunda Dimensão tem a finalidade de confrontar o atingimento dos objetivos estabelecidos, e a Terceira Dimensão evidencia o quão importante é para a organização a estrutura de controle, levando em conta os cinco elementos da metodologia COSO, e as unidades operacionais da entidade. Estes elementos são fundamentais para o alcance dos objetivos da entidade, cada um com sendo aplicado em sua área específica.

Elementos metodológicos da pesquisa

Este estudo tem abordagem qualitativa, priorizando o foco na interpretação, ao invés da quantificação (CASSEL, 1994). Este trabalho classifica-se como uma pesquisa de avaliação, dado ser uma “estratégia de investigação aplicada para avaliar programas, projetos, políticas, e elementos similares” (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 79). Dessa forma, esta pesquisa avaliou o controle interno do setor do almoxarifado em uma empresa de transporte de médio porte.

Para o desenvolvimento da pesquisa, foram identificados os controles existentes no setor e como são usados, a partir da observação direta em visitas à empresa e por meio da realização de questionamentos informais durante a observação da execução do trabalho no setor para os funcionários, e posteriormente, entrevista formal verbal com o gerente do setor. As visitas foram realizadas para observar pontos significativos na rotina em momentos de pico nos atendimentos, sem interferência nas atividades, conjugadas à análise documental dos relatórios obtidos com os gestores e funcionários da empresa.

A entrevista ao encarregado foi guiada por um roteiro semiestruturado, pois ele concilia os objetivos da diretoria com os objetivos aplicados ao setor e possui uma óptica diferenciada sobre aspectos do controle interno para a aplicação deste trabalho. Segundo Lüdke e André (1986, p. 34), a grande vantagem da técnica de entrevista em relação às outras “é que ela permite a captação imediata e corrente da informação desejada, praticamente com qualquer tipo de informante e sobre os mais variados tópicos”.

Foi aplicado o questionário a todos os funcionários do setor, inclusive ao gestor da empresa, sendo que o gerente do setor foi o único entrevistado. Os respondentes possuem tempo de experiência variado na empresa conforme demonstra o Quadro 1. Foram estabelecidas algumas questões diferenciadas ao gerente e ao gestor da empresa, por possuírem uma visão mais abrangente sobre os resultados e consequências quando algum evento inabitual acontece durante a rotina de trabalho que auxiliou na análise de dados.

Quadro 1 - Identificação dos respondentes

RESPONDENTE	EXPERIÊNCIA	ESCOLARIDADE
F1	28 anos	Ensino Médio
F2	2 anos	Ensino Médio
F3	14 meses	Ensino Médio
F4	4 meses	Ensino Médio
GERENTE	11 anos	Ensino Superior

GESTOR	19 anos	Ensino Superior
--------	---------	-----------------

Fonte: Elaborado pelos autores

Os dados colhidos por meio das entrevistas foram tabulados e transcritos por meio dos softwares Microsoft Excel e Microsoft Word, a fim de promover uma melhor interpretação e análise concomitantemente com a COSO e então verificar o quanto a metodologia é aplicável ao presente problema.

Apresentação e discussão dos resultados

A empresa estudada atua no ramo de transporte rodoviário de passageiros, cargas e fretamento possuindo sua matriz com sede em Campo Mourão e mais 13 filiais na região inclusive em São Paulo e Rio de Janeiro. Segundo o questionário respondido pelo gestor, a visão manifestada pela organização é “ser a primeira empresa de qualidade em transporte e passageiros e cargas, com satisfação completa de todos os clientes e acionistas, gerando resultados financeiros positivos e a realização pessoal e profissional de seus colaboradores”.

A empresa é uma sociedade Empresária Limitada e foi constituída em 27 de junho de 1963, com o nome de “EXPRESSO NORDESTE LTDA”. Possui uma equipe formada por mais de 1000 colaboradores diretos e indiretos. Com o falecimento de seu fundador em fevereiro de 1980, a Empresa Expresso Nordeste passou a ser administrada por seus filhos e seus netos. Trata-se de um modelo de gestão manifestamente familiar, mas que vem buscando se profissionalizar aos poucos, mesclando gestão profissional e gestão familiar.

No que diz respeito a análise dos dados, foram analisadas oito afirmativas relacionadas ao conhecimento básico por parte dos respondentes sobre o controle interno, sendo as respostas condicionadas a uma escala de cinco pontos, com os extremos representados pelos valores 1 (discordo totalmente) e 5 (concordo totalmente). O quadro 2 sumariza as respostas obtidas por cada um dos entrevistados.

Pode-se observar que o nível de conhecimento do controle interno dos respondentes é positivo, pois de acordo com as questões analisadas, nota-se que há congruência nas respostas obtidas por todos os integrantes da equipe. Além disso, a percepção de todos os membros da equipe é de que as práticas adotadas tendem a condizer com o desejável em termos de controle interno, embora apresentem espaço para melhorias. Destaca-se que as questões relacionadas a conceito e a operacionalização ideais do controle interno (as três primeiras questões) obtiveram notas altas, o que ratifica a interpretação de que o conhecimento de controle interno por parte dos respondentes é elevado (mesmo que informal). No que diz respeito à avaliação da realidade atual da empresa em termos de controle interno (as cinco últimas questões), a avaliação não é negativa, mas denota inequivocamente que os respondentes percebem oportunidades de melhoria. Como exemplo, a opinião dos participantes é quase unânime sobre a necessidade de a empresa propor mecanismos e diretrizes que orientem e potencializem a execução dos trabalhos. Outro ponto a destacar é a responsabilização que se atribuem os respondentes (última questão): quase todos indicam nota

máxima quando indagados se todos os membros do setor são responsáveis pela execução e gerenciamento dos controles internos.

Quadro 2 - Identificação e Qualidade do controle interno

Q. CONTROLE INTERNO	Gerente	Gestor	Funcionários			
			F1	F2	F3	F4
Controle interno é o conjunto de procedimentos, métodos e rotinas desenvolvidos para garantir com razoável certeza a eficácia e eficiência das operações.	5	5	5	4	5	4
Para garantia de um controle interno fidedigno é essencial envolver todas as pessoas da empresa no processo, inclusive a alta direção.	5	5	4	4	5	5
As delegações de responsabilidades e metas da empresa devem ser claras.	5	5	5	5	5	5
A empresa deveria apresentar diretrizes a fim de direcionar e potencializar a execução dos trabalhos.	5	5	4	5	3	4
O estabelecimento dos controles internos e possível supervisão são de responsabilidade da administração da empresa.	4	4	5	4	5	5
Os controles internos existentes na empresa fornecem segurança às atividades realizadas na empresa.	4	4	4	5	4	4
A empresa tem um código de ética para orientação dos funcionários em devidas questões.	4	4	4	4	4	4
Todos os membros do setor são responsáveis pela execução e gerenciamentos dos controles internos.	4	5	4	5	5	5

Fonte: Adaptado de SANTOS e SOUZA, 2010.

Conforme referenciado anteriormente com base em Bergamini Junior (2005), o controle interno garante a proteção dos ativos com enfoque na otimização dos resultados e objetivos da empresa, concedendo eficiência e eficácia às operações. Assim, por meio das notas de campo foi permitido identificar que seus controles de entrada são realizados por conferência de pedido e notas fiscais. Já suas saídas apenas por meio de requisições. Todos os funcionários do setor têm acesso ao sistema para devida baixa (saídas) dos itens, e a auditoria interna ocorre com período de aproximadamente 90 dias. Isso deixa claro que mesmo que a empresa não tenha o modelo de controle sugerido pela COSO, seus gestores e colaboradores têm pleno conhecimento dos pontos importantes e como manuseá-los.

Em seguida foram observados os cinco componentes da estrutura de controle interno da Metodologia COSO, ocasião em que os respondentes deixaram explícita sua percepção no que diz respeito à empresa, considerando os pontos importantes distinguidos pelos cinco componentes da metodologia COSO. A seguir são apresentadas as questões analisadas.

Sabendo que um “ambiente de controle resultante tem impacto determinante sobre todo o sistema de controle interno” (COSO, 2013, p. 7), ao analisar as respostas obtidas percebe-se que são satisfatórias. Contudo, existe uma resposta não positiva quanto ao estabelecimento de estruturas, níveis de subordinação, autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos por

parte do gerente, alegando que há influências externas quando decisões específicas do setor são tomadas. Observa-se também que a questão que aborda desenvolvimento e retenção de talentos competentes apresentou respostas não positivas, inclusive por parte da diretoria da empresa (gestor), pois a percepção dos respondentes é de que não há incentivo para o crescimento pessoal dos colaboradores.

Quadro 3 - Ambiente de Controle

AMBIENTE DE CONTROLE	Gerente	Gestor	Funcionários			
			F1	F2	F3	F4
A administração supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno.	4	5	5	5	5	5
A organização demonstra ter comprometimento a integridade e os valores éticos.	5	4	5	5	5	4
A administração estabelece as estruturas, os níveis de subordinação, as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.	3	5	5	5	4	5
A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes.	3	3	4	3	4	4

Fonte: Elaborado pelos autores.

Conforme identificado em visita realizada na empresa objeto de estudo, recentemente houve uma mudança nos sistemas de identificação dos itens dentro do almoxarifado, tendo o sistema de código de barras substituído a codificação manual. Essa transição durou de 45 a 60 dias para a implantação, e o resultado após essa mudança tem sido bastante positivo, principalmente quanto ao controle e atendimento pois as distorções nas contagens foram consideravelmente reduzidas. Contudo, as baixas ainda são manuais, e uma das falhas apontadas na entrevista com o gerente foi a inexistência de treinamento específico para a equipe, pois ocorrem omissões ou atrasos nas baixas, possibilitando o esquecimento e perdendo o controle das ordens.

Portanto, quanto ao quesito ambiente de controle, o setor está passando por adequações ao novo sistema, que estão trazendo resultados significativos, não somente à matriz, mas também às filiais.

O quadro 4 evidencia a percepção dos respondentes sobre a avaliação de risco. Foram aferidas as opiniões dos respondentes tanto no que diz respeito a riscos internos quanto a riscos externos à empresa.

Quadro 4 - Avaliação de risco

AVALIAÇÃO DE RISCO	Gerente	Gestor	Funcionários			
			F1	F2	F3	F4
A organização identifica os riscos nos processos operacionais exercidos sejam eles manuais ou informatizados.	4	4	4	5	4	4
A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar o sistema de controle interno.	3	4	4	5	4	4
A organização monitora os riscos externos inerentes ao negócio (políticas governamentais, riscos ambientais, concorrência, etc.).	5	4	5	4	5	5
A organização monitora os riscos internos inerentes aos processos (crédito a prestadores de serviço, colaboradores	3	5	5	4	5	5

não comprometidos, etc.).					
---------------------------	--	--	--	--	--

Fonte: Elaborado pelos autores

A partir da análise das respostas, combinadas com a observação direta, foi possível concluir que a percepção dos funcionários e do gestor são satisfatórias, mas observa-se uma divergência por parte do gerente do setor almoxarifado em relação aos demais respondentes, tanto no que diz respeito aos pontos identificação de mudanças que poderiam afetar o controle interno quanto em relação ao monitoramento dos riscos internos. Segundo o gerente do setor, a troca constante de funcionários e a falta de retenção de colaboradores na equipe pode afetar o desenvolvimento de talentos competentes para a execução do trabalho. Ressalta-se que parte da equipe tem menos de dois anos no setor (conforme exposto na seção metodológica no Quadro 1), o que, segundo o gerente, dificulta sobremaneira o trabalho. Outro aspecto destacado pelos entrevistados e que foi confirmado pela observação direta foi o acúmulo de funções atribuídas aos funcionários. Por ser um setor grande e com atendimento intenso, conduzido por uma equipe reduzida, o acúmulo de funções parece ser um complicador. Recomenda-se um estudo mais aprofundado para avaliar o impacto da ampliação da equipe, comparado com o investimento em treinamento do pessoal, para identificar qual a solução mais apropriada. Entretanto, com a atual transição do sistema de identificação por códigos de barras, este aspecto tem sido controlado suficientemente. Segundo o relatado pela auditoria interna, ainda existe uma margem de erro de aproximadamente 20%, na contagem das peças para revisão dos processos e controles, no que diz respeito às auditorias realizadas a cada 90 dias. Deve-se levar em consideração que algumas peças ainda não estão codificadas e ainda sim, a margem de erro foi consideravelmente reduzida.

As respostas obtidas em relação à atividade de controle são sumarizadas no Quadro 5. A Atividade de Controle é um componente desempenhado em todos os níveis da entidade, podem ter natureza preventiva, de detecção e abranger uma série de atividades manuais e automáticas (COSO, 2013). Observa-se que as respostas por parte dos respondentes são, de modo geral, de caráter positivo. Além disso, também se destaca que, dentre todos os questionamentos referentes aos componentes da metodologia COSO, este é o único em que a opinião do gerente encontra-se em concordância com a percepção manifesta pelos demais respondentes.

Quadro 5 - Atividade de Controle

ATIVIDADE DE CONTROLE	Gerente	Gestor	Funcionários			
			F1	F2	F3	F4
O setor desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução dos riscos na realização dos objetivos.	5	5	5	5	4	5
O setor desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia.	4	5	4	5	4	4
A administração organiza atividades de controle por meio de políticas que estabelecem metas e procedimentos para a sua prática.	4	4	5	5	4	4

Fonte: Elaborado pelos autores

Com as notas de campo, nota-se que as atividades de controle estão sendo implantadas de acordo com a adequação do novo sistema de identificação por código de barras. Ainda existem alguns itens de estoque e controles que não estão inclusos no sistema atual, mas que estão sendo incorporados aos poucos, para brevemente estarem totalmente integrados.

A opinião dos respondentes sobre a área Informação e Comunicação é sumarizada no Quadro 6. Informação e comunicação são elementos essenciais na metodologia COSO para assegurar a qualidade do controle interno. Segundo a COSO (2013, p. 8), “a informação é necessária para que a entidade cumpra responsabilidades de controle interno a fim de apoiar a realização de seus objetivos”.

Quadro 6 - Informação e Comunicação

INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	Gerente	Gestor	Funcionários			
			F1	F2	F3	F4
A organização obtém ou gera informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento de controle interno.	4	4	4	4	4	4
A organização transmite internamente (alta administração e funcionários) as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno.	4	4	4	4	4	4
A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.	3	4	1	1	4	4

Fonte: Elaborado pelos autores

Os resultados obtidos neste quesito são em geral satisfatórios. Porém, os dois colaboradores mais antigos e o gerente discordaram dos demais no item que trata a respeito da comunicação com os públicos externos, considerando-a inapropriada e ineficiente. A partir das notas de campo, percebe-se que a comunicação tanto de filiais quanto na matriz é feita em frequência e detalhamento insuficientes, o que tem inclusive afetado a qualidade dos serviços do setor.

Entretanto, conforme manifestado pelo próprio gerente do setor, espera-se que com a aplicação do novo sistema as solicitações de estoques realizadas pelas filiais possam ser acompanhadas online, ou seja, determinada filial realiza seu pedido e acompanha se ele está sendo atendido ou não, até ser totalmente realizado, permitindo que seja reduzida os problemas levantados neste quesito da metodologia COSO.

Em relação às atividades de monitoramento, o Quadro 7 sumariza as opiniões dos respondentes. Sobre a Atividade de Monitoramento do controle interno das organizações, é importante destacar que as empresas devem utilizar avaliações contínuas e independentes a fim de certificar a presença, o funcionamento e eficácia dos cinco componentes de controle interno (COSO, 2013).

Embora o monitoramento seja atividade imprescindível no que diz respeito à qualidade do controle interno, a percepção da maioria dos respondentes é que tal atividade é deficiente no setor. Destaca-se que a percepção do gerente e gestor consideram inapropriada, por exemplo, a

comunicação em tempo hábil para que possam ser tomadas ações corretivas; já os funcionários não percebem isso como problema. Contudo, à exceção de um dos funcionários, a percepção é de que a avaliação frequente da qualidade do controle interno é baixa. A exceção para os itens da Atividade de Monitoramento é em relação à auditoria interna, que é realizada de modo frequente na organização. A empresa passa por processo de auditoria a cada 90 dias, portanto, existe o monitoramento por entes externos ao setor. Dada a fragilidade observada no setor em relação a essa atividade da Metodologia COSO, sugere-se que o setor desenvolva alguma forma de monitoramento interno entre os próprios integrantes da equipe, de modo que reduzam a dependência da auditoria interna para identificação de falhas.

Quadro 7 - Monitoramento

ATIVIDADE DE MONITORAMENTO	Gerente	Gestor	Funcionários			
			F1	F2	F3	F4
A organização realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar do funcionamento dos componentes do controle interno.	2	3	4	5	3	3
A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas.	3	3	4	5	4	4
A organização realiza auditoria interna.	5	5	5	5	5	5

Fonte: Elaborado pelos autores.

Além das mudanças referentes à implantação do código de barras que estão sendo realizadas no momento, também está sendo implantado a análise da curva ABC de estoques. Segundo Pinto (2002), a curva ABC é muito utilizada para a administração de estoques, como um parâmetro que informa sobre a necessidade de aquisição de itens - mercadorias ou matérias-primas - essenciais para o controle do estoque. A avaliação dos resultados da curva ABC evidencia o giro de itens no estoque, o nível da lucratividade associado a cada item, bem como seu grau de representatividade no faturamento da organização. Tal ferramenta permite otimizar o investimento em estoques com base no histórico móvel de 12 meses, já que “os recursos financeiros investidos na aquisição do estoque poderão ser definidos pela análise e aplicação correta dos dados fornecidos com a curva ABC” (PINTO, 2002, p. 142).

A análise do controle interno da empresa, sob a luz da metodologia COSO, permite confirmar ao observar e coletar as informações dos modelos de relatórios, leis e normas e as operações da empresa, que os resultados são satisfatórios quanto a sua aplicação. Nota-se que a percepção dos respondentes em relação aos cinco componentes de coso é positiva, pois a maioria dos princípios estão presentes nos controles internos da empresa, o que demonstra um controle interno correspondente ao sugerido pela metodologia COSO. Portanto, de forma conclusiva, pode-se afirmar que a metodologia COSO de controle interno é aplicável para avaliar a situação do controle interno do setor de almoxarifado da empresa de médio porte em estudo.

Considerações Finais

Visando a eficiência e a eficácia das operações dentro das organizações empresariais, o controle interno tem se tornado instrumento primordial para atingir os objetivos da empresa com excelência, independente do tipo, segmento ou tamanho da organização. Embora a metodologia COSO seja internacionalmente reconhecida como referência na avaliação de controles internos, há críticas sobre a sua aplicabilidade a empresas de médio e pequeno porte. A partir disso, este estudo buscou demonstrar a aplicabilidade da metodologia COSO para avaliar os controles internos do setor almoxarifado, a partir da visão da equipe envolvida (colaboradores do setor, gerente do setor e gestor da empresa). As informações foram coletadas a partir da observação direta da estrutura e funcionamento do setor, bem como por meio de questionários aos membros do setor, ao diretor da empresa e entrevista semiestruturada ao gerente.

Com a análise dos resultados, demonstrou-se que o controle interno do setor pode perfeitamente ser avaliado pela metodologia COSO; além disso, foi identificado que o controle existente na empresa é satisfatório, mesmo a empresa não tendo conhecimento dos princípios da metodologia COSO.

Para a verificação das práticas de controle e averiguação das dimensões de envolvimento do setor com a empresa foram realizadas observações no ambiente de estudo. Foi possível constatar que os funcionários possuem conhecimento de todas as funções e objetivos do setor do almoxarifado de forma a cumprir o objetivo estabelecido pela empresa.

Quanto à análise dos itens das dimensões da metodologia COSO, verificou-se que a comunicação com agentes externos ao setor e o monitoramento independente das formas de controles se encontram regulares; todavia, há espaço para implementação de diversas melhorias, em especial dando maior atenção para a qualificação dos funcionários por meio de treinamentos, de modo a motivá-los a se envolverem com o objetivo do setor em relação à empresa como um todo.

Também é importante destacar que, em relação ao aspecto de informação e comunicação, a aferição do controle interno indicou resultados parcialmente insatisfatórios. Segundo a metodologia proposta, a comunicação interna é a forma com que as informações são transmitidas para a organização, permitindo (ou não) aos funcionários receberem uma mensagem clara da alta administração de que o controle é uma grande responsabilidade (COSO, 2013). Durante a coleta de dados, foi possível identificar que a comunicação entre os colaboradores era insuficiente, tanto entre filiais quanto destas com a matriz, destacando umas das dificuldades do bom funcionamento do setor. Como mecanismo de enfrentamento dessa dificuldade, está em implantação na empresa no ano de aplicação deste estudo, um sistema de solicitações eletrônico, de forma que as demandas feitas por cada solicitante possam ser acompanhadas em tempo real, até o atendimento final do pedido.

Segundo o gerente e o gestor da empresa, a falta de mão-de-obra qualificada para o atendimento de demandas específicas de peças afeta o bom desempenho do setor.

Combinado com o acúmulo de atribuições impostas aos funcionários, essa parece ser a grande fragilidade do setor.

Recomenda-se que a empresa faça avaliação técnica de duas soluções alternativas para o problema, contratação de mais colaboradores para o setor ou a capacitação da equipe já existente. A partir de um estudo mais aprofundado, seria possível identificar benefícios e custos de cada alternativa, de forma a identificar a mais apropriada. Todavia, a implantação de sistema de controle com base em código de barras é vista pela equipe como um mitigador dos problemas supracitados. Além disso, a auditoria interna da organização aponta a existência de margem de erro médio de estocagem de aproximadamente 20%, com base nas verificações constantes das auditorias trimestrais.

Por fim, destaca-se que este é um estudo de caso aplicado a um setor específico e, como tal, não é generalizável para outras organizações ou setores. Para robustecer a percepção de que a metodologia COSO é aplicável para empresas de pequeno e médio portes, sugere-se que sejam realizadas futuras pesquisas em empresas de outros segmentos, ou ainda na mesma empresa, mas em setores diversos, para a comprovação da aplicabilidade da metodologia COSO.

Referências

Andrade, A. K. P. (2018) *A metodologia COSO como ferramenta de melhoria no controle interno do poder executivo do estado de Mato Grosso com base na estrutura e atuação da controladoria geral do estado*. Monografia de graduação. Universidade Federal de Mato Grosso.

Disponível em: <http://bdm.ufmt.br/bitstream/1/339/1/TCC_2018_Amanda%20Kariny%20Paula%20de%20Andrade.pdf>. Acesso em 06 de set. 2019.

Attie, W. (2011) *Auditoria conceitos e aplicações*. 6. ed. São Paulo: Atlas.

Attie, W. (2009) *Auditoria: conceitos e aplicações*. São Paulo: Atlas.

Bergamini Junior, S. (2005) Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa. *Revista do BNDES*, rio de janeiro, 12 (24), 149-188.

Brito, R. P.; Brito, L. A. L. (2012) Vantagem competitiva, criação de valor e seus efeitos sobre o desempenho. *RAE - Revista de Administração de Empresas*, 52(1).

Cassell, C.; Symon, G. (1994). *Os métodos qualitativos em organizacional pesquisa*. London: Sage Publications.

Ching, H. Y. (2010) *Gestão de estoques na cadeia logística integrada - Supply Chain*. 4. ed. São Paulo: Atlas.

Cópias adicionais de Gerenciamento de Riscos na Empresa - Estrutura Integrada: *Sumário Executivo e Estrutura e Gerenciamento de Riscos na Empresa - Integrated Framework: Application Techniques*. 2 vol. Set, item #990015. Disponível em <http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary_portuguese.pdf>

COSO (2013) *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: Controle Interno - Estrutura integrada: Sumário Executivo*. Tradução livre do original em inglês por PWC. Maio de 2013. Disponível em: <http://www.iiabrazil.org.br/new/2013/downs/coso/COSO_ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf>.

Cunha, A. V. (2018) *Metodologia do COSO aplicada em uma empresa multinacional do ramo do agronegócio*. Artigo de graduação. UFRGS LUME repositório digital. Disponível em <<https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/197610>> Acesso em 06 de set. de 2019.

Farias, R. P.; Luca, M. M. M.; Machado, M. V. V. (2009) A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. *Contabilidade, gestão e governança*. 12(3), 55-71.

Frazer, L. (2016) Internal Control: Is it a Benefit or Fad to Small Companies? A Literature Dependency Perspective. *Journal of Accounting and Finance*, 16(4) 149-161, 2016.

Garcia, A. S. (2010) *Introdução a Controladoria: Instrumentos básicos de controle de gestão das empresas*. São Paulo: Atlas.

Gattringer, J. L. (2016) *O controle na administração pública: Um estudo nos municípios catarinenses*. Dissertação de Mestrado. Univali, Biguaçu, SC.

Gianesi, I. G. N.; Biazzi, J. L. (2011) Gestão estratégica dos estoques. *R. Adm.*, 46(3), 290-304.

Gonçalves, R. C. M G.; Riccio, E. L. (2009) *Sistemas de informação: ênfase em controladoria e contabilidade*. São Paulo: Atlas.

Ibañez, P. C. (2007) Internal control risk influence when planning an audit: an empirical study of the COSO Conceptual Framework. *Revista de Contabilidad*, 10(2), 11-32.

Lüdke, M.; André, M. E. D. A. (1986) *Pesquisa em educação: abordagens qualitativas*. São Paulo: EPU.

Martins, E. (2003) *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas.

Martins, G. A.; Theóphilo, C. R. (2009) *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 2. ed. São Paulo: Atlas.

Miranda, J. (2017) *Controle interno baseado na metodologia COSO: Um estudo de caso aplicado à Fundação Araucária de apoio ao desenvolvimento científico e tecnológico do estado do Paraná*. Monografia de especialista MBA. UFPR, Curitiba PR.

Monteiro, E. L. M. et al. (2015) Controladoria e o controller no processo de gestão organizacional. *Artigo online, São Paulo, 2015*. Disponível em: http://unifia.edu.br/revista_eletronica/revistas/gestao_fo_co/artigos/ano2015/controladoria_e_controller.pdf.

Acesso em: 5 maio. 2018.

International Conference on Information Systems and Technology Management. Santa Catarina.

Moraes; J. C. F. (2003). *Análise da eficácia da disseminação de conhecimentos sobre controles internos após sua implementação no Banco do Brasil*. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina.

Moura, C. E. (2004) *Gestão de estoques: ação e monitoramento na cadeia logística integrada*. Rio de Janeiro: Ciência Moderna Ltda., 2004.

Nascimento, A. M.; Reginato, L. (2009) *Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional*. 2. ed. São Paulo: Atlas.

Oliveira, L. M; Perez Jr, J.H.; Silva, C. A. (2009) *Controladoria Estratégica*. 5 ed. São Paulo; Atlas.

Paixão, N. G. M., et. al. (2019) Controle interno, auditoria interna e a metodologia COSO: um estudo bibliométrico nos principais periódicos científicos de contabilidade no período de 2007 a 2017. *Revista Uniabeu*, 12(30), 245-261.

Pereira Dias, G. P. (2005) *Gestão de estoques numa cadeia de distribuição com sistema de reposição automática e ambiente colaborativo*. Dissertação (Mestrado Engenharia de Produção) - Universidade Estadual de São Paulo, São Paulo.

Pinto, C. V. (2002) *Organização e Gestão da Manutenção*. 2. ed. Lisboa: Edições Monitor.

Rego, J. R.; Mesquita, Marco A. (2011) Controle de estoques de reposição: uma revisão de literatura. *Produção*, 21(4), 645-655.

Santos, C. L.; Souza, R. C. (2013) Controle interno: análise baseada na metodologia coso em uma empresa de Campo Mourão/PR. 32 f. Artigo (Graduação em Ciências Contábeis) - UNESPAR Campus de Campo Mourão. Paraná.

Santos, J. L.; Schmidt, P.; Gomes, J. M. M. (2006) *Fundamentos de auditoria contábil*. 19. ed. São Paulo: Atlas.

Schmidt, P.; Santos, J. L.; Arima, C. H. (2006) *Fundamentos de auditoria de sistemas*. São Paulo: Atlas. Coleção resumos de contabilidade.

Ribeiro, L. M. P.; Timóteo, A. C. (2012) A Adoção dos controles internos em uma organização do terceiro setor como sustentabilidade econômica: um estudo de caso em uma associação de Minas Gerais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(17), 61-82.

Vasconcelos, F. C.; Cyrino, Á. B. (2000) Vantagem competitiva: os modelos teóricos atuais e a convergência entre estratégia e teoria organizacional. *RAE - Revista de administração de empresas*, 40(4), 20-37.

Zonatto, V. C. S.; Beuren, I. M. (2004) *Evidenciação de riscos do COSO (2004) nos relatórios da administração de empresas brasileiras com ADRs*. In: 7º CONTECSI -