



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ERICLES FERNANDO SILVEIRA LIMA

**ANÁLISE DE CONTROLES INTERNOS A PARTIR DA PERCEPÇÃO DE GESTOR
DE ENTIDADES DE PEQUENO PORTE: UM ESTUDO DE CASO BASEADO NO
MODELO INTEGRADO DE ESTRATÉGIA E PERFORMANCE DO COSO (2017).**

**JOÃO PESSOA
2021**

ERICLES FERNANDO SILVEIRA LIMA

**ANÁLISE DE CONTROLES INTERNOS A PARTIR DA PERCEPÇÃO DE GESTOR
DE ENTIDADES DE PEQUENO PORTE: UM ESTUDO DE CASO BASEADO NO
MODELO INTEGRADO DE ESTRATÉGIA E PERFORMANCE DO COSO (2017).**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Tiago Henrique de Souza
Echternacht

**JOÃO PESSOA
2021**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

L732a Lima, Ericles Fernando Silveira.

Análise de controles internos a partir da percepção de gestor de entidades de pequeno porte: um estudo de caso baseado no modelo integrado de estratégia e performance do COSO (2017) / Ericles Fernando Silveira Lima. - João Pessoa, 2021.

59 f. : il.

Orientação: Tiago Henrique de Souza Echternacht.
TCC (Graduação) - UFPB/CCSA.

1. Controle interno. 2. Framework. 3. COSO. 4. Entidades de pequeno porte. I. Echternacht, Tiago Henrique de Souza. II. Título.

UFPB/BC

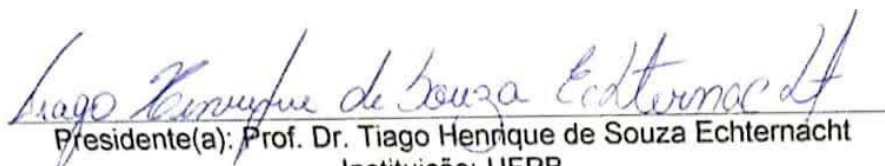
CDU 657(02)

ERICLES FERNANDO SILVEIRA LIMA

**ANÁLISE DE CONTROLES INTERNOS A PARTIR DA PERCEPÇÃO DE GESTOR
DE ENTIDADES DE PEQUENO PORTE: UM ESTUDO DE CASO BASEADO NO
MODELO INTEGRADO DE ESTRATÉGIA E PERFORMANCE DO COSO (2017).**

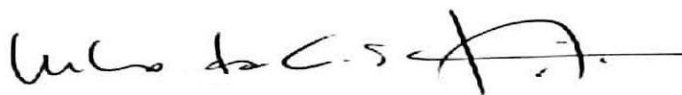
Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do TCC em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

BANCA EXAMINADORA


Presidente(a): Prof. Dr. Tiago Henrique de Souza Echternacht
Instituição: UFPB



Membro: Prof. Me. Marcelo Pinheiro de Lucena
Instituição: UFPB



Membro: Prof.(a) Me. Leandro da Costa Santos
Instituição: UFPB

João Pessoa, 12 de julho de 2021

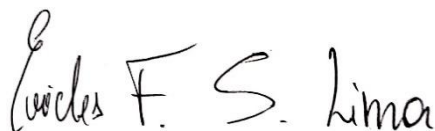
DECLARAÇÃO DE AUTORIA PRÓPRIA

Eu, Ericles Fernando Silveira Lima, matrícula n.º 20160162794, autor(a) do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado **ANÁLISE DE CONTROLES INTERNOS A PARTIR DA PERCEPÇÃO DE GESTOR DE ENTIDADES DE PEQUENO PORTE: UM ESTUDO DE CASO BASEADO NO MODELO INTEGRADO DE ESTRATÉGIA E PERFORMANCE DO COSO (2017)**, orientado(a) pelo(a) professor(a) Tiago Henrique de Souza Echternacht, como parte das avaliações do Curso de Ciências Contábeis no período letivo 2020.2 e requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel(a), declaro que o trabalho em referência é de minha total autoria, não tendo sido copiado ou extraído, seja parcial ou integralmente, de forma ilícita de nenhuma fonte, além daquelas públicas consultadas e corretamente referenciadas ao longo do trabalho, obedecendo aos padrões nacionais para referências diretas e indiretas, ou daquelas cujos dados resultaram de investigações empíricas por mim realizadas para fins de produção deste trabalho. Afirmo que em hipótese alguma representa plágio de material disponível em qualquer meio, e declaro, estar ciente das penalidades previstas nos artigos 184 e 298 do Decreto-Lei n.º 2.848/1940 – Código Penal Brasileiro, como também declaro não infringir nenhum dispositivo da Lei n.º 9.610/98 – Lei dos Direitos Autorais.

Assim, se houver qualquer trecho do texto em questão que configure o crime de plágio ou violação aos direitos autorais, assumo total responsabilidade, ficando a Instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, ou pela veracidade e originalidade desta obra, cabendo ao corpo docente responsável pela sua avaliação não aceitá-lo como Trabalho de Conclusão de Curso da Universidade Federal da Paraíba - UFPB, no Curso de Ciências Contábeis, e, por conseguinte, considerar-me reprovado no Trabalho de Conclusão de Curso.

Por ser verdade, firmo a presente.

João Pessoa, 14 de julho de 2021.



Assinatura do(a) discente

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus pela graduação, por todo caminho percorrido com todos os obstáculos, obtendo muitas vitórias e também algumas derrotas, essas nas quais busquei extrair o maior aprendizado.

Aos meus pais, Leilde Fernandes e José Martins e irmã Maria Fernanda, que não pouparam esforços para me dar o melhor em todos os momentos da minha vida, poder usufruir do que eles não puderam em minha idade, como também por sempre terem me apoiado, incentivado e não me deixaram desistir em momento algum, sempre através dos ensinamentos, amor e me mostrado que sempre teremos desafios na vida. Hoje, me torno o primeiro homem da família formado, dentre todas as gerações e só consegui graças aos meus pais, não pouparam esforços para que eu pudesse alcançar esse objetivo, realizando não somente o meu sonho, como também o deles.

A minha namorada, Isabelle Porfírio, por ter me apoiado, incentivado e também sempre me dar forças, agradeço também a sua mãe Lúcia de Fátima, por todo suporte, respeito e carinho. Como também ao falecido Padrasto, Lourenço, um grande homem que sempre se mostrou respeitador e amigo.

Também agradeço grandemente aos meus amigos do Grupo “Blessed”, estes nos quais sempre estiveram presentes em minha vida, nos conhecendo desde a infância e construindo uma amizade resiliente, na qual podemos chamar de “irmandade”, sempre com suas “resenhas”, conversas, conselhos e toda parceria me deram suporte. Como também agradeço aos meus amigos de curso, que também se tornaram grandes profissionais contábeis, como também sempre cooperamos durante o curso, Igor, Fábio e Matheus.

Agradeço também ao Sr. Vitor de Paiva e Paulo Barbosa por terem me ajudado na execução do projeto de pesquisa.

Por fim, agradeço a todos os professores da graduação que me moldaram, incentivaram e nos mostraram todas as facetas da Ciência Contábil, esses que possuem meu respeito e total admiração. Em especial, agradeço ao Tiago Echternacht, por toda confiança, respeito, amizade e orientação dada a mim.

RESUMO

O presente estudo objetivou analisar a aderência de um sistema de controle interno em entidades de um Grupo empresarial, localizado na Região Metropolitana de João Pessoa – PB, ao novo *framework* do COSO (2017). Sendo desenvolvido um estudo de caso, através de um questionário aplicado ao Sócio administrador e também, entrevista Semi estruturada, formulada com base no *framework* em questão. Os resultados obtidos mostraram que não existe a formalização concreta de um sistema de controles internos, nem um setor/pessoa específica, porém, evidenciou que empiricamente o Grupo L aplica princípios/ferramentas de controle interno em suas empresas, a fim de assegurarem seus ativos e transações, bem como auferir melhores gestões dos recursos dispostos nas empresas. Porém, pôde-se perceber que o gestor respondente não possuía conhecimentos acerca de controle interno, mas, informou que sempre busca melhorias possíveis para a gestão das empresas, sejam de forma física, como também sistemas informacionais, mostrando total interesse no tema após realizada a pesquisa.

Palavras-chave: Controle interno. *Framework*. COSO. Sistema.

ABSTRACT

The present study aimed to analyze the adherence of an internal control system in entities of a business Group, located in the Metropolitan Region of João Pessoa - PB, to the new COSO framework (2017). Being developed a case study, through a questionnaire applied to the Managing Partner and also, semi structured interview, formulated through the framework in question. The results obtained showed that there is no concrete formalization of an internal control system, nor a specific sector/person, however, it evidenced that empirically Group L applies internal control principles/tools in their companies in order to ensure their assets and transactions, as well as to achieve better management of the resources available in the companies. However, it could be noticed that the responding manager did not have any knowledge about internal control, but he informed that he always seeks possible improvements for the management of the companies, both physically and in information systems, showing total interest in the theme after the research was carried out.

Keywords: Internal control. Framework. COSO. System.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Cubo do COSO I (IC).....	24
Figura 2 – Cubo do COSO ERM 2004.....	28
Figura 3 – Novo framework do COSO.....	30
Quadro 1 – Princípios fundamentais do controle interno.....	19
Quadro 2 – Características das gestões em MPEs.....	20
Quadro 3 – Princípios que fundamentam os componentes do COSO.....	26
Quadro 4 – Novos componentes e novo objetivo adicionado à estrutura do COSO ERM.....	28
Quadro 5 – Descrição dos componentes do COSO 2017.....	30
Quadro 6 – Correlação entre os componentes e princípios do COSO 2017...	32
Quadro 7 – Respostas obtidas com a aplicação do questionário com intuito de verificação do nível de abordagem e formalização do sistema de controles internos.....	38
Quadro 8 – Respostas obtidas com a aplicação da entrevista.....	44
Quadro 9 – Respostas obtidas com a aplicação da entrevista.....	46
Quadro 10 – Respostas obtidas com a aplicação da entrevista.....	48

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

COSO	COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE - TREADWAY COMMISSION
FIEG	FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE GOIÁS
IBGE	INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA
MPes	MICRO E PEQUENAS EMPRESAS
UFPB	UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
PIB	PRODUTO INTERNO BRUTO
SEBRAE	SERVIÇO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	13
1.2 OBJETIVOS	14
1.2.1 Objetivo geral	14
1.2.2 Objetivos específicos	14
1.3 JUSTIFICATIVA	14
2 REVISÃO DE LITERATURA	17
2.1 CONTROLE INTERNO	17
2.2 GESTÃO DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS	20
2.3 ESTRUTURAS INTEGRADAS DE CONTROLE INTERNO DO COSO	22
2.3.1 Modelo Integrado de Estratégia e Performance	28
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	32
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	32
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA	33
3.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS	34
3.4 MÉTODOS DE ANÁLISE DOS DADOS	34
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	36
4.1 ANÁLISE DO QUESTIONÁRIO	36
4.1.1 Perfil do pesquisado	36
4.1.2 Perfil da organização	36
4.2 NÍVEL DE ABORDAGEM E FORMALIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DAS ENTIDADES DO GRUPO L	37
4.2.1 Aderência das atividades de controle interno ao COSO (2017)	39
4.3 ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA COM O GESTOR DO GRUPO L	42
5 CONCLUSÃO	50
5.1 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	51
5.2 SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS	51
REFERÊNCIAS	52
APÊNDICE	55

1 INTRODUÇÃO

De acordo com dados angariados pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micros e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2011), o PIB Nacional gira em torno de micro e pequenas empresas, sendo de 27% em dados percentuais, totalizando um percentual que reflete a realidade da economia Nacional, tendo em vista o crescimento deste tipo Empresarial e sua relevância. Mas, essas entidades necessitam preencher certos requisitos para se enquadrarem corretamente, nas quais de acordo com a Lei Geral (Lei Complementar nº 123, de 14 de Dezembro de 2006), são: Microempresa: Faturamento anual igual ou inferior a R\$ 360.000,00; Empresa de Pequeno Porte: Faturamento anual superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00. Microempreendedor Individual: Faturamento anual girando em torno de R\$ 81.000,00.

Deste modo, surgiu a necessidade de obter uma eficácia maior ao controlar seus recursos e fazer com que suas atividades operacionais cumpram com os objetivos pré-estabelecidos em um planejamento, seja ele de curto ou a longo prazo. Diante destes dados em conjunto com os expostos pelo SEBRAE, com relação ao Produto Interno Bruto (PIB), pode-se afirmar que essas empresas são grandes geradoras de empregos, segundo dados obtidos pelo Federação das Indústrias do Estado de Goiás (FIEG), cerca de 95% das vagas geradas de emprego em agosto de 2019 são de responsabilidade das Micros e Pequenas Empresas (MPEs), totalizando cerca de 41,5 mil vagas. Essas empresas por muitas vezes deparam-se com uma realidade em que o seu empreendimento se encontra em uma situação nada sustentável e rentável em confronto com a realidade mercadológica, com relação à concorrência, oscilações da moeda, sazonalidade e principalmente a evolução tecnológica e automação empresarial.

Neste âmbito, surge o controle interno, conforme Turner *et al* (2017), os sistemas de controle interno proporcionam um quadro para combater a fraude. No entanto, a tentativa de prevenir ou detectar fraudes é apenas uma das razões pelas quais uma organização mantém um sistema de controle interno. Os objetivos de um sistema de controle interno são os seguintes: Salvaguarda de ativos (de fraude ou erros); Manter a precisão e a integridade dos dados contábeis; promover a eficiência operacional, e assegurar o cumprimento das diretrizes de gestão.

O papel do Controle Interno por muitas vezes é confundido com Auditoria

Interna, mas na verdade de forma mais sintetizada poder-se-ia dizer que o Controle Interno é o método, a ferramenta utilizada para que possa salvaguardar os ativos das empresas, transações e processos, enquanto a Auditoria Interna é uma verificação ou fiscalização constante da aplicação, resultados e métodos desses controles internos.

Devido a problemas contínuos com relatórios financeiros fraudulentos, foi criado em 1985, um órgão privado chamado COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, ou em português, Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway, patrocinadas por várias entidades de Contabilidade e Gestão e Finanças como: AAA (*American Accounting Association*), AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*), FEI (*Financial Executives International*), IIA (*Institute of Internal Auditors*) e IMA (*Institute of Management Accountants*). Este comitê realizou um estudo abrangente de controle interno e em 1992 emitiu ao primeira Estrutura Integrada de Controle Interno (*Internal Control Integrated Framework*), conhecido como o relatório COSO.

O relatório COSO, forneceu a definição padrão e a descrição do controle interno aceito e logo foi o principal direcionador com o seu *framework* (estrutura integrada) para os contadores e outros profissionais que trabalham com o controle interno. O quadro foi atualizado e ampliado em 2004 para fornecer vários esclarecimentos e melhorias à sua orientação de controle interno. Por fim, recebendo sua última atualização até o momento em 2017, focando no desempenho e planejamento das entidades, tendo a estrutura recebido a seguinte nomenclatura: Modelo Integrado com Estratégia e Performance.

Diante do exposto, esta pesquisa se dá pela necessidade de analisar a aplicação do modelo integrado de Estratégia e Performance do COSO em um grupo detentor de empresas de pequeno porte situada nos municípios de Bayeux e Santa Rita/PB, ambas situadas na região metropolitana de João Pessoa/PB, a fim de verificar o nível dos procedimentos de Controle Interno exercidos na entidade conforme o modelo de referência do COSO.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

O presente trabalho se deve a um aumento da busca em formas mais eficazes de administrar seus recursos, atividades, tempo e contrastes

mercadológicos, como a relação com seus clientes, fornecedores e funcionários, diante disso, surge o controle interno com todas as suas técnicas e princípios atuando de forma a auxiliar na gestão das empresas, podendo auferir à longo prazo um resultado melhor com o decorrer de sua aplicação e cumprimento de forma eficaz e eficiente, proporcionando um processo de tomada de decisão mais coerente e tempestivo. Diante deste fato, teve por intuito reunir informações com o propósito de responder a seguinte problemática da pesquisa: Qual o nível dos controles internos realizados em empresas de pequeno porte de um grupo em Bayeux – PB ao serem confrontados com o Modelo Integrado com Estratégia e Performance do COSO?

1.2 OBJETIVOS

A pesquisa se apresenta estruturada em um objetivo geral e três objetivos específicos, conforme observado a seguir.

1.2.1 Objetivo geral

Atestar a aderência do sistema de controle interno existente em empresas de pequeno porte integrantes de um grupo empresarial à estrutura do Modelo Integrado com Estratégia e Performance do COSO (2017).

1.2.2 Objetivos específicos

- a) Conceituar e discutir acerca das características do sistema de controle interno;
- b) Verificar aspectos da estrutura do Modelo Integrado com Estratégia e Performance do COSO no sistema atual de controle interno das organizações do grupo L;
- c) Verificar o conhecimento do gestor do Grupo L sobre controle interno.

1.3 JUSTIFICATIVA

Esta pesquisa teve como objeto a análise da aplicação de um sistema de

controle interno, no qual será baseado na Modelo Integrado com Estratégia e Performance do COSO (2017) em um grupo de empresas de pequeno porte do mesmo grupo situada em Bayeux/PB e Santa Rita/PB, localizadas na região metropolitana de João Pessoa/PB. Tendo em vista que um sistema bem estruturado e com aprofundamentos de controle interno é comumente utilizado e direcionado às empresas de grandes porções de capital. Ao receber a atualização de 2017, este novo *framework* em conjunto com seus componentes, objetivos e princípios poderão auxiliar ferrenhamente uma entidade de menor porte, visando toda a complexidade na gestão, tendo em vista a pequena parcela de estudo nesse âmbito e principalmente a ausência de aplicações de métodos mais eficazes para auxiliarem os administradores em suas gestões.

Deste modo, ao aplicar uma estrutura de controle interno, será verificada a sua importância e relevância em entidades deste porte, pois, a maior parcela da economia Brasileira gira em torno dessas empresas, conforme estudo publicado pelo SEBRAE (2014), no qual atestou que existem cerca de 6,4 milhões de empresas no País, sendo 99% constituída por MPes, em paralelo correspondendo à 52% da geração de empregos de carteira assinada neste ano em questão. E também, segundo pesquisa realizada pelo SEBRAE (2010), muitos donos de MPes relatam inúmeras dificuldades encontradas no mercado para que houvesse continuidade da sua empresa, assim elevando a quantidade de MPes que entraram em processo de recuperação judicial, aumentando as taxas de mortalidade por anos de trabalho.

Um bom sistema de controle interno, sendo bem aplicado e seguido fielmente, possui a capacidade de aumentar o cumprimento de metas dentro da empresa, auxiliar na gestão e planejamento, evitar fraudes e distorções, como também, gerir com exatidão os recursos dispostos na entidade, proporcionando assim uma continuidade de suas atividades. Segundo Maffi (2018), qualquer empresa tem a possibilidade de aplicação do COSO, porém, devem ter suas metas e objetivos bem traçados para que o controle interno aplicado tenha bons resultados.

Portanto, segundo Hurt (2014), a falta de um bom sistema de controle interno pode ter como contrapartida consequências graves, sendo possível leva-la a falência. Pois, todos que fazem parte da entidade ou que possuem interesses na mesma, desejam ter uma segurança razoável das ações operacionais da empresa, de modo que irão passar maior confiabilidade com a transparência dos dados e *accountability*.

Deste modo, este trabalho possui relevância a partir do momento em que estuda a aplicação de um sistema de controle interno em entidades de pequeno porte, auxiliando em uma gestão eficaz e eficiente, principalmente ao evitar fraudes e erros relevantes, protegendo os ativos da empresa e gerindo com maior afinco os recursos desta entidade.

2 REVISÃO DE LITERATURA

O objetivo deste tópico foi estabelecer a relação teórica dos principais temas da pesquisa. Dessa forma, procura-se contemplar os seguintes assuntos: Controle Interno; Gestão de Micro e Pequenas Empresas e Estruturas Integradas de Controle Interno do Coso.

2.1 CONTROLE INTERNO

O controle interno, segundo Crepaldi e Crepaldi (2017), é tratado como uma representação de um conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com objetivo de proteger os ativos, produção de dados contábeis confiáveis e auxiliar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. Logo, o Controle Interno torna-se uma ferramenta gerencial na qual tem a capacidade de auferir maior segurança ao empresário no qual utilizá-la, devido ao fato de todo seu arcabouço técnico aplicável e estudos para constituição dessas técnicas e teorias nas quais são aplicadas de acordo com os tipos de entidades e tipos de implementação, ramo e nível de negócio, gerando assim maior confiabilidade da atividade executada pela entidade e também através de suas demonstrações.

O COSO (2004) define o controle interno como ferramenta gerencial capaz de assegurar que os processos relativos ao cumprimento dos objetivos serão cumpridos com segurança razoável, fornecendo subsídios para a tomada de decisão de forma tempestiva e salvaguardando os ativos. Logo, diante desta definição por parte do COSO, tem-se a noção da importância de uma implementação e execução bem feita, pois através disso serão cumpridos todos os objetivos/metastipuladas no planejamento da entidade.

Na década passada, ocorreram casos estrondosos de fraudes empresariais e contábeis, como o caso da Enron (2001) e da WorldCom (2002), nas quais culminaram em estudos sobre o aperfeiçoamento nos sistemas de controle interno e na atualização e criação de uma nova estrutura integrada por parte de organismos como o COSO e outros órgãos competentes, de modo que trouxeram novas informações, técnicas e embasamentos teóricos capazes de auxiliarem gestões com dados fortes e instrucionais, auferindo assim menor risco, maior propensão a possíveis erros de se obter uma correção, maior sustentabilidade e, administração

melhor dos seus recursos e atividades produtivas da entidade, direcionando agora o foco no risco.

A Lei Sarbanes Oxley, mais conhecida como SOX, na qual surgiu por iniciativa do Senador Paul Sarbanes e do Deputado Michael Oxley, possuía esta finalidade, de fechar *gaps*, depois dos acontecimentos da Enron, para evitar a fuga de investidores pela falta de segurança e falta de confiabilidade em torno da empresa investida, devido à uma governança corporativa inexistente, princípios contábeis não seguidos e descumprimento de regras e leis.

De forma mais sucinta, esta lei obriga as empresas a reestruturarem seus métodos de controle interno, auferindo maior segurança e obtendo assim, um grau maior de eficácia nas suas atividades e também, uma *accountability* mais eficaz.

No aperfeiçoamento de sua estrutura integrada, o COSO ERM (2004), trabalha muito com a relação de riscos e controles, ele define o Controle Interno como um processo com finalidade de auferir maior segurança, confiabilidade e propensão a cumprir os objetivos pré-estabelecidos, de modo que é conduzido pelo conselho de administração da entidade e pelos colaboradores de determinada organização, seguindo conforme o COSO ERM, as seguintes determinações:

- a) Eficácia e eficiência das operações;
- b) Confiabilidade das demonstrações financeiras;
- c) Conformidade com leis e regulamentos cabíveis.

Portanto, nota-se a importância do cumprimento dos requisitos, e não pular etapas ao aplicar um sistema de controle interno, pois por meio dele, a organização, irá obter um melhor resultado das suas operações, gestão dos seus recursos, mas, o mesmo não apenas auxiliará ao cumprimento de determinadas atividades e objetivos, mas também irá fornecer informações para decisões serem tomadas de modo tempestivo e irá proporcionar uma confiabilidade maior de seus dados, atividades e informações para clientes, investidores e outros *stakeholders*.

Segundo Almeida (2019), existem princípios fundamentais do controle interno nos quais devem ser seguidos, tais como:

Quadro 1: Princípios fundamentais do controle interno.

PRINCÍPIOS	DESCRIÇÃO
Responsabilidade	As atribuições dos funcionários ou setores internos da empresa devem ser claramente definidas e limitadas
Rotinas internas	A empresa deve definir no manual de organização todas as suas rotinas internas
Acesso aos ativos	A empresa deve limitar o acesso dos funcionários a seus ativos e estabelecer controles físicos sobre esses
Segregação de funções	A segregação de funções consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis
Confronto dos ativos com os registros	A empresa deve estabelecer procedimentos de forma que seus ativos, sob a responsabilidade de alguns funcionários, sejam periodicamente confrontados com os registros da contabilidade.
Amarrações do sistema	O sistema de controle interno deve ser concebido de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência
Auditoria Interna	Não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias
Custo do controle X Benefícios	O custo do controle interno não deve exceder aos benefícios que dele se espera obter.

Fonte: Elaboração própria com base em Almeida (2019).

Deste modo, verifica-se o quão eficaz e completo pode ser um sistema de controle interno se bem aplicado, de forma que irá auxiliar os gestores grandemente na tomada de decisões com subsídios completos de todos os setores da empresa e contando com fatores externos à empresa. Sendo assim, é necessário que os Micro e Pequenos empresários possuam conhecimento e invistam em sistemas de controle interno, com intuito de crescimento sustentável, rentável e com uma

perspectiva de crescimento a longo prazo, de modo que obedeça à todas as determinações impostas, obtendo assim um sistema de controle interno completo e eficaz.

2.2 GESTÃO DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

De acordo com o SEBRAE (2016), as microempresas nos setores de comércio e prestação de serviços serão de 9 pessoas ocupadas e pequenas empresas as que tenham de 10 a 49 pessoas ocupadas em suas funções. Já na atividade industrial, caracterizam-se por conter até 19 pessoas as Microempresas e as Empresas de pequeno porte, possuem de 20 a 99 pessoas ocupadas.

As Micro e Pequenas empresas também são representadas pela grande quantia disposta de empregos no mercado, sejam elas de comércio, produção ou de prestação de serviços, de acordo com dados extraídos pelo **SEBRAE** no **CAGED** de fevereiro de 2019, cerca de 93,7 mil empregos gerados pelas MPES, representando aproximadamente 72,3% do total gerado no País, sendo em números totais de 129.600 mil.

No ano de 2003, o IBGE realizou um estudo muito amplo com relação às características da gestão das MPES, nas quais são:

Quadro 2: Características das Gestões em MPES.

Baixa intensidade de capital;
Altas taxas de natalidade e de mortalidade: demografia elevada;
Forte presença de proprietários, sócios e membros da família como mão-de-obra ocupada nos negócios;
Poder decisório centralizado;
Estreito vínculo entre os proprietários e as empresas, não se distinguindo, principalmente em termos contábeis e financeiros, pessoa física e jurídica;
Registros contábeis pouco adequados;
Contratação direta de mão-de-obra;
Utilização de mão-de-obra não qualificada ou semiquificada;
Baixo investimento em inovação tecnológica;
Maior dificuldade de acesso ao financiamento de capital de giro;
Relação de complementaridade e subordinação com as empresas de grande porte.

Fonte: Elaboração própria com base no IBGE (2003).

Ademais, essas empresas possuem intensa influência familiar, o que por muitas vezes pode ser prejudicial, afetando diretamente nos resultados, atividades e gestão, diante da recorrente centralização de tomada de decisões. Um dado muito importante que é diretamente influenciado pelas características descritas acima, fora extraído de dados obtidos pelo Serasa Experian de Falências e Recuperações Judiciais em 2019 (agosto), relata que houve um crescimento de cerca de 131% de MPEs que entraram com pedido de recuperação judicial em comparação ao ano de 2018 no mesmo período (mensal).

Logo, nota-se que há uma carência neste tipo empresarial de sistemas eficazes de controle e gestão, ou seja, a falta da ferramenta do controle interno para subsídios informais tempestivos internos, proteção dos ativos da entidade e também na obtenção de uma segurança razoável da execução das atividades operacionais da entidade, de modo que esta falta implica em uma má gestão, na qual ocorre em uma espécie de “efeito dominó”, pois, fatores ao se confrontarem, expõem a empresa à dificuldades que podem não ter solução em tempo hábil, gerando problemas maiores à longo prazo, corroborando para um aumento da taxa de mortalidade dessas entidades em poucos anos de atuação no mercado, ou, à solicitações de recuperação judicial.

Mas também, existem inúmeros outros fatores que corroboram ao declínio dessas empresas, segundo Contador (2007), a falta de experiência desses gestores em seus respectivos ramos ou na atividade administrativa em si, falta de crédito ou um capital de giro, planejamento inexistente, problemas pessoais do gestor interferindo no profissional e com sócios, constituem motivos que contribuem para o fracasso dessas entidades.

Portanto, faz-se necessário obter um sistema de controle interno, mas para que isso ocorra, os mesmos precisam buscar informações e também serem assessorados por seus contadores, de modo que pensem na saúde financeira da entidade, cumprindo todos os princípios contábeis e também os de controle interno, com perspectiva para sustentabilidade e rentabilidade do negócio à longo prazo, mas, esta visão para o “futuro” é um fator que muitas vezes é negligenciado pelos proprietários de MPEs, pois como fora descrito nas características dessas entidades, ao se constituírem em sua maioria como negócios familiares ou através de oportunidades de mercado, a busca é incessante de capital de curto prazo, muitas vezes com finalidade de cobrir despesas emergenciais.

Mas também, conforme Contador (2007), pode-se utilizar a estratégia de campos e armas da competição (CAC) para reformulação do planejamento da entidade, seguindo as 8 (oito) etapas a seguir:

- a)** Definição da empresa desejável, fixando todos os objetivos;
- b)** Estruturação do sistema de competitividade da empresa;
- c)** Entendimento do ambiente empresarial;
- d)** Identificar e avaliar possíveis ameaças e oportunidades;
- e)** Análise de viabilidade de uma possível oportunidade;
- f)** Estruturar estratégias diversas, usando este modelo;
- g)** Definição da estratégia competitiva da entidade, definir o(s) campo(s) da competição e campos coadjuvantes para cada produto/mercado;
- h)** Implantar a estratégia competitiva de cada produto/mercado.

Portanto, através dessas estruturas as MPEs podem nortear-se, tendo por noção que o meio de gestão empresarial se configura de forma complexa, atentando-se à todas tendências de mercado, mas também, visando o operacional da empresa cotidianamente, buscando aproveitar oportunidades, porém, identificar e avaliar possíveis riscos. Assim, torna-se de extrema importância traçar um planejamento estratégico para a empresa, no qual ela poderá adaptar-se com as volatilidades encontradas em seu tempo de atuação.

2.3 ESTRUTURAS INTEGRADAS DE CONTROLE INTERNO DO COSO

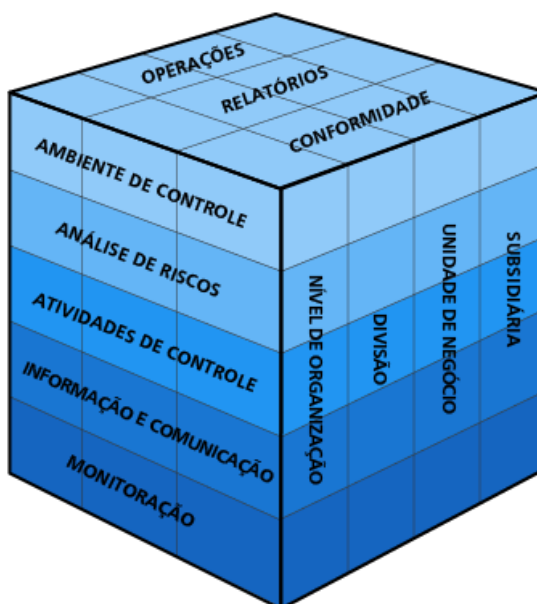
O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway* (COSO) foi criado em 1985 com o intuito de verificar o motivo/causas de ocorrências de fraudes ou erros relevantes em relatórios contábeis. Deste modo, este Comitê que é constituído pelos principais Órgãos Americanos de Contabilidade e Gestão Financeira, tais como: AAA (*American Accounting Association*), AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*), FEI (*Financial Executives International*), IIA (*Institute of Internal Auditors*) e IMA (*Institute of Management Accountants*), passou a ser uma das principais entidades quando é falado sobre Controle Interno, diante de todo seu arcabouço de documentos publicados entorno do tema, tornando-se aceito mundialmente e referência a ser seguido.

Em 1992, este Comitê lançou seu primeiro grande modelo de referência em

Controle Interno, chamado de *Internal Control – Integrated Framework* (Controle Interno – Estrutura Integrada), no qual passou a ser utilizado mundialmente, tornando-se o principal guia para aplicação e revisão constante dos Sistemas de controles exercidos em uma entidade. Esta estrutura foi disposta através de uma visão “cúbica”, na qual em formato 3D demonstrava todos os componentes que neste primeiro momento eram 5 (cinco), objetivos e níveis de entidade conforme mostra a Figura 1.

Deste modo, cada nível do cubo possui sua definição e abordagem, propondo através dos seus princípios uma atenção redobrada da entidade para prevenir erros e fraudes, através do gerenciamento dos riscos. Segundo Maffi (2018), a estrutura tridimensional do COSO é uma ferramenta gerencial de extrema importância e uma grande aliada para obtenção de um controle interno rigoroso e eficaz, oferecendo através de sua metodologia todos os objetivos, componentes e as categorias de atividade.

Figura 1: Cubo do COSO I (IC) (*Internal Control – Integrated Framework*). Adaptado para Português-BR.



Fonte: Portal TCU – Tribunal de Contas da União, Gestão de Riscos no TCU.

Conforme COSO I IC (2013 – Tradução do COSO I: PWC), há uma ligação intrínseca entre os objetivos e os componentes, de modo que se relacionam a partir do momento em que esses componentes são os meios para alcançar os objetivos dispostos pela entidade. Ainda seguindo este modelo COSO I IC (2013), controle

interno é definido como um procedimento que é proporcionado pela estrutura organizacional da entidade, levando em consideração a governança, administração e profissionais das demais áreas da entidade, devendo ser realizado para propor uma segurança razoável em relação ao cumprimento desses objetivos, relacionando-os às operações, demonstrações, divulgações e conformidade.

Em seu primeiro nível estão os componentes, sendo representados por: Ambiente de Controle (1), Análise de Riscos (2), Atividades de Controle (3), Informação e Comunicação (4) e Monitoração (5). Já partindo para o nível 2 (dois), estão os objetivos da entidade, que são: Operações (1): Utilização e eficaz dos recursos; Relatórios (2): São os objetivos relacionados à divulgação dos relatórios financeiros, ligados diretamente à confiabilidade e *accountability*; Conformidade (3): Cumprimento de leis e normas que sujeitam à organização a alguma regulamentação. Ao final temos os níveis das organizações: Subsidiária (1), Unidade de negócio (2), Divisão (3) e Nível de organização (4).

O COSO IC (2013) também complementa esses componentes através de dezessete (17) princípios, dos quais tem por intuito a representação dos conceitos diretamente ligados a cada um dos componentes. Proporcionando uma aplicação mais eficaz e coesa de seu sistema de controle interno ao utilizar todos esses princípios de forma correta, esses que também são aplicados aos objetivos, que como fora dito anteriormente, são os meios para atingir as metas da entidade. Abaixo é demonstrado de acordo com os Componentes, todos os princípios correspondentes aos mesmos, conforme COSO IC (2013):

Quadro 3: Princípios que fundamentam os componentes do COSO.

AMBIENTE DE CONTROLE	AVALIAÇÃO DE RISCOS	ATIVIDADE DE CONTROLE	INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	ATIVIDADE DE MONITORAMENTO
A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos.	A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.	A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.	A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.	A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.
A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno.	A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados.	A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.	A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle.	A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável.
A administração estabelece, com a suspensão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.	A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.	A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.	A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.	-
A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos.	A organização identifica e valia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.	-	-	-
A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.	-	-	-	-

Fonte: Elaboração própria baseado no COSO IC (2013).

Porém, em 2004 o COSO propôs uma nova publicação do mesmo modelo com aprimorações, adequando-o ao novo cenário do mercado financeiro, intitulada de *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Gerenciamento de riscos corporativos – Estrutura Integrada), sendo mais conhecida como COSO ERM 2004.

Este tinha por enfoque principal após melhorias, na gestão de riscos das empresas, em conjunto com a *Pricewater House Coopers* (PWC), uma das principais Empresas de Auditoria, constituíram uma metodologia de compreensão simples e que as empresas pudessem utilizar para monitorarem seus riscos, propondo revisões e melhorias eficazes.

Esta nova estrutura tornou-se uma importantíssima ferramenta de auxílio à gestão das empresas, pois, ela vai de encontro com a Lei Sarbanes-Oxley (SOX), na qual foi criada em 2002 pelo então Senador Paul Sarbanes e Deputado Michael Oxley, esses que após inúmeros casos de fraudes em empresas Multinível, tomaram a iniciativa da criação da SOX, que possui a finalidade de diminuir a evasão de investidores, pois, após estes casos, empresas de grande porte tiveram sua credibilidade e confiança quebradas, seja pela ausência de um bom plano de Governança Corporativa, mas como também pelo não cumprimento de princípios contábeis e descumprimento de normas/leis. Sendo assim, contribui ferrenhamente para a criação de métodos de controle e modelos de governança corporativa realmente eficazes, que possam evitar fraudes ou erros relevantes, que poderiam colocar em xeque a confiabilidade das entidades perante o mercado.

Diante destes fatos, o COSO ao publicar a nova atualização para COSO ERM, adicionou novos componentes e objetivos ao cubo tridimensional que representa uma estrutura modelo de controle interno, mas, este novo modelo não anulará o antecessor, mas, possuirá a finalidade de gerenciar riscos, complementando com novos itens, a fim de gerar valor para a entidade, através da identificação, prevenção e respostas a esses riscos, alinhando-se diretamente com a estratégia da entidade. Segue (Figura 2) a nova estrutura tridimensional do COSO ERM com os novos componentes adicionados:

Figura 2: Cubo do COSO ERM (2004) (COSO ERM – Enterprise Risk Management Framework). Adaptado para Português-BR.



Fonte: Elaboração própria baseado no COSO ERM (2004).

Esta nova estrutura é oriunda da nova perspectiva e abordagem de gerenciamento de riscos do COSO ERM, na qual foi acrescida com novos componentes, sendo os seguintes: Fixação de objetivos; Identificação de eventos e Resposta ao risco, mas também, recebeu o acréscimo de um objetivo, sendo o Estratégico.

Conforme o COSO ERM (2004), os novos componentes e o objetivo Estratégico, são conceituados da seguinte forma:

Quadro 4: Novos componentes e novo objetivo adicionado à estrutura do COSO ERM.

FIXAÇÃO DE OBJETIVOS	Os objetivos devem existir antes que a administração consiga identificar potenciais situações que prejudicarão a realização dos mesmos. Sendo necessário estes estarem em conformidade com a missão da organização e possam fornecer subsídios de suporte para a organização.
IDENTIFICAÇÃO DE EVENTOS	É um modo de coibir eventos em potencial que possam gerar prejuízos nos objetivos da organização, sendo internos ou externos, devem passar por uma inspeção a fim de identifica-los. Podem ser distinguidos durante o processo em 3 tipos: Riscos, oportunidades ou ambos. Após todo o procedimento, deverão ser levados à administração para a tomada de decisão a respeito.
RESPOSTA AO RISCO	Os colaboradores têm a função de identificação e avaliação de respostas aos riscos, podendo ser: evitar, aceitar, reduzir ou compartilhar. Ao final, a administração deverá selecionar qual método deverá alinhar-se ao apetite de risco.
ESTRATÉGICO	Objetivo que se relaciona as metas do nível hierárquico mais alto da entidade. Fornece apoio diretamente à missão da empresa.

Fonte: Elaboração própria baseado no COSO ERM (2004).

Conforme Ayres *et al.* (2018), essa estrutura do COSO II foi originada da necessidade de uma gestão mais eficaz dos riscos corporativos ligados aos oito

componentes que estão alinhados com os quatro objetivos, de modo que todas as atividades são relevantes em todos os níveis da empresa, propondo uma tomada de decisão mais eficiente e tempestiva. Logo, podemos compreender a relevância desta estrutura, podendo ser aplicada em organizações dos mais variados portes.

2.3.1 Modelo Integrado de Estratégia e Performance

No ano de 2017 ocorreu uma nova atualização da estrutura do COSO, sendo intitulada como Gerenciamento de Riscos – Modelo Integrado de Estratégia e Performance. Esta nova modelagem possui como escopo o desempenho da entidade, através do alinhamento dos componentes, objetivos e níveis da organização com a estratégia formulada pelos superiores.

Segundo o COSO (2017), o COSO ERM foi utilizado em larga escala e com êxito no mundo dos negócios, mas, poderia ter sido utilizado com mais afinco e profundidade, através da ligação entre estratégia, risco e performance. Contudo, a publicação deste novo *framework* atualizado, propõe o que “faltou” na aplicação do COSO ERM, que é o seguinte: Criar uma ligação com maior transparência entre o gerenciamento dos riscos e as expectativas criadas pelos stakeholders; o reposicionamento do risco na entidade, colocando-o como um fator inerente à performance da empresa e não centralizá-lo como foco único, portanto, permitindo antecipação aos riscos pelas entidades, evidenciando que através dessas mudanças não viriam apenas os riscos, mas oportunidades que poderiam mudar o cenário da empresa em meio à recessões/crises. Logo, nota-se que esse novo modelo possui como escopo o desempenho da entidade, alinhando à estratégia definida com os riscos existentes para que sua performance não desande.

Conforme Maffi (2017), gerenciamento de riscos é de extrema importância internamente na empresa, de modo que será um processo em que os administradores poderão identificar, avaliar e controlar possíveis ocorrências de eventos, com intuito da diminuição ou eliminação dos riscos, aproveitando possíveis oportunidades que possam surgir, sem que esses possam afetar a entidade, portanto, proporcionando ao fim uma maior proteção dos recursos e patrimônio da entidade. Logo, nota-se a influência de um bom gerenciamento de riscos em entidade, pois, além de poder lidar com os riscos, irá gerir os recursos, protege-los e também tem a possibilidade de aproveitar possíveis oportunidades de mercado,

mesmo que seja em meio a situações de exposição ao risco.

Conforme o COSO (2017) este novo *framework* possui o intuito de trabalhar de forma mais clara e coesa com os negócios da entidade, possibilitando que todas as áreas de uma empresa possam colaborar, explorando assim a gestão de riscos em todos os níveis da mesma, mas também, explora as possibilidades de divulgação dos relatórios financeiros, a fim de esclarecer as expectativas dos stakeholders. Logo, a nova estrutura veio com novos componentes atualizados e com vinte (20) novos princípios, como na figura a seguir:

Figura 3: Novo *Framework* do COSO.



Fonte: Elaboração própria baseado no COSO (2017).

Conforme o COSO (2017), os novos componentes são conceituados da seguinte forma:

Quadro 5: Descrição dos componentes do Modelo Integrado de Estratégia e Performance do COSO (2017). Adaptado para Português-BR.

COMPONENTES COSO	DESCRIÇÃO
Governança e Cultura	A governança dá o tom da organização, reforçando a importância e instituindo responsabilidades de supervisão sobre o gerenciamento de riscos corporativos. A cultura diz respeito a valores éticos, a comportamentos esperados e ao entendimento do risco em toda a entidade.
Estratégia e Definição de objetivos	Gerenciamento de riscos corporativos, estratégia e definição de objetivos atuam juntos no processo de planejamento estratégico. O apetite a risco é estabelecido e alinhado com a estratégia: os objetivos de negócios colocam a estratégia em prática e, ao mesmo tempo, servem como base para identificar, avaliar e responder aos riscos.
Performance	Os riscos podem impactar a realização da estratégia e dos objetivos de negócios precisam ser identificados e avaliados. Os riscos são priorizados com base no grau de severidade, no contexto de apetite ao risco. A organização determina as respostas aos riscos e, por fim, alcança uma visão consolidada do portfólio e do montante total dos riscos assumidos. Os resultados desse processo são comunicados aos principais <i>stakeholders</i> envolvidos com a supervisão dos riscos.

Análise e revisão	Ao analisar sua performance, a organização tem a oportunidade de refletir sobre até que ponto os componentes do gerenciamento de riscos corporativos estão funcionando bem ao longo do tempo e no contexto de mudanças relevantes, e quais correções são necessárias.
Informação, comunicação e divulgação	O gerenciamento de riscos corporativos demanda um processo contínuo de obtenção e compartilhamento de informações precisas, provenientes de fontes internas e externas, originadas das mais diversas camadas e processos de negócios da organização.

Fonte: Elaboração própria baseado no COSO (2017).

Conforme COSO (2017) diante da mudança no cenário econômico em conjunto com novos riscos, surgiu a necessidade de obter um gerenciamento mais eficaz dos riscos das entidades, através deste novo *framework*, é possível geri-los de maneira mais eficaz, conduzindo o negócio da entidade para prosperar em tempos de recessões econômicas, em meio a um caos no mercado financeiro. Mas, para isso, faz-se necessário que as estratégias estejam alinhadas com a missão, afim de obter bons resultados, auferindo maior confiança e segurança razoável para os stakeholders.

Ainda em referência ao COSO (2017), o mesmo cita que esses componentes necessitam de princípios que poderão descrever as metodologias/práticas capazes de levar maior segurança para a administração. Este também independe de porte de organização, sendo aplicável em qualquer nível, pois, através de suas ferramentas de gestão irão auferir benefícios em diferentes áreas da mesma. A seguir (Quadro 6) os vinte princípios correspondentes aos 5 componentes:

Quadro 6: Correlação entre os componentes e princípios do Modelo Integrado de Estratégia e Performance do COSO (2017). Adaptado para Português-BR.

COMPONENTES	PRINCÍPIOS
Governança e Cultura	Exerce supervisão do risco por intermédio do conselho - O conselho de administração supervisiona a estratégia e cumpre responsabilidades de governança para ajudar a administração a atingir a estratégia e os objetivos de negócios. Estabelece estruturas operacionais - A organização estabelece estruturas operacionais para atingir a estratégia e os objetivos de negócios. Define a cultura desejada - A organização define os comportamentos esperados que caracterizam a cultura desejada pela entidade. Demonstra compromisso com os valores fundamentais - A organização demonstra compromisso com os valores fundamentais da entidade. Atrai, desenvolve e retém pessoas capazes - A organização tem o compromisso de formar capital humano de acordo com a

	estratégia e os objetivos de negócios.
Estratégia e Definição de objetivos	Analisa o contexto de negócios - A organização leva em conta os possíveis efeitos do contexto de negócios sobre o perfil de riscos. Define o apetite a risco - A organização define o apetite a risco no contexto da criação, da preservação e da realização de valor. Avalia estratégias alternativas - A organização avalia estratégias alternativas e seu possível impacto no perfil de riscos. Formula objetivos de negócios - A organização considera o risco enquanto estabelece os objetivos de negócios nos diversos níveis, que se alinham e suportam a estratégia.
Performance	Identifica o risco - A organização identifica os riscos que impactam a execução da estratégia e os objetivos de negócios. Avalia a severidade do risco - A organização avalia a severidade do risco. Prioriza os riscos - A organização prioriza os riscos como base para a seleção das respostas a eles. Implementa respostas aos riscos - A organização identifica e seleciona respostas aos riscos. Adota uma visão de portfólio - A organização adota e avalia uma visão consolidada do portfólio de riscos.
Análise e revisão	Avalia mudanças importantes - A organização identifica e avalia mudanças capazes de afetar de forma relevante a estratégia e os objetivos de negócios. Analisa riscos e performance - A organização analisa a performance da entidade e considera o risco como parte desse processo. Busca o aprimoramento no gerenciamento de riscos corporativos - A organização busca o aprimoramento contínuo do gerenciamento de riscos corporativos.
Informação, comunicação e divulgação	Alavanca sistemas de informação - A organização maximiza a utilização dos sistemas de informação e tecnologias existentes na entidade para impulsionar o gerenciamento de riscos corporativos. Comunica informações sobre riscos - A organização utiliza canais de comunicação para suportar o gerenciamento de riscos corporativos. Divulga informações de riscos, cultura e performance - A organização elabora e divulga informações sobre riscos, cultura e performance abrangendo todos os níveis e a entidade como um todo.

Fonte: Elaboração própria baseado no COSE (2017).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção, estão descritas as tipologias utilizadas para a realização desta pesquisa, coleta, análise e a estruturação de todos os dados, objeto do estudo, e também, todo o processo metodológico que foi utilizado para aplicação do questionário da entrevista semiestruturada, resultando no estudo de caso a ser analisado, conforme o que for extraído.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Para que seja executado o projeto de pesquisa, de acordo com os objetivos expostos, na qual é caracterizada como exploratória, afirma Gil (2008) que ela possui como intuito desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais preciso ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores.

Com relação aos procedimentos, a tipologia base utilizada será a de Estudo de Caso, segundo Lima, Sousa e Santana (2020), um estudo de caso baseia-se no aprofundamento do estudo de um ou poucos objetos, permitindo amplo e detalhado conhecimento, mas também, investigando fatos após ocorrerem, sem que haja manipulação da variável independente.

A abordagem do problema é considerada pesquisa qualitativa e quantitativa, de modo que em um sentido mais amplo, os resultados obtidos através da quantitativa, como os cálculos, números, ao se relacionarem com a compreensão, explicação passada pela qualitativa, torna a informação prestada mais completa e capaz de ser entendível por qualquer leitor, como esclarece Fonseca (2002), a pesquisa qualitativa preocupa-se com aspectos da realidade que não podem ser quantificados, apenas compreendidos e explicados, já a pesquisa quantitativa através de seus resultados, podem representar um retrato real daquele universo, visto que em muitos casos as amostras estudadas são grandes, tornando assim representativas do universo escolhido. Portanto o objetivo desta pesquisa é verificar os níveis de controles internos exercidos através da perspectiva do administrador e gerentes das entidades, a fim de compreender o auxílio à gestão em empresas de pequeno porte.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Para a realização da pesquisa, foi selecionado um grupo detentor de quatro (4) empresas de pequeno porte situada no Município de Bayeux/PB e Santa Rita/PB, área pertencente à região metropolitana de João Pessoa/PB, de modo será identificado nesta pesquisa como “Grupo L”. Tendo sua escolha baseada em seus portes, mas também, por sua acessibilidade quanto à aplicação do questionário, sendo prestativa mesmo em um cenário pandêmico e também na qual possui interesse em conhecimentos para auxiliar em suas gestões. Trabalho este que também será o primeiro de participação desta entidade, deste modo, haverá uma troca de informações, a fim de contribuir a longo prazo para as entidades geridas por este grupo.

Para obtenção total dos dados, foi-se realizada uma entrevista semiestruturada com o administrador das entidades, no qual também foi submetido à um questionário que aborda o tema de controle interno, a fim de verificar a percepção do mesmo acerca do tema da pesquisa, de modo que possa propiciar esclarecimentos sobre o tema e procedimentos executados nas entidades do Grupo L com maior abordagem teórica/técnica e maior interação do entrevistado durante o procedimento de coleta de dados.

O questionário segundo Gil (2008), pode ser definido como uma técnica de investigação, na qual é composta por uma série de questões nas quais serão submetidas a pessoas com o propósito de obter informações sobre conhecimentos, podendo ser de vários cunhos, como crenças, interesses, sentimentos, valores, expectativas, aspirações, temores, comportamento presente ou passado. Já a entrevista, conforme Marconi e Lakatos (2021), é uma conversa efetuada frente a frente, seguindo uma metodologia pré-estabelecida, proporcionando ao pesquisador todas as informações necessárias para elaboração do projeto de pesquisa, porém, foi-se utilizada outro método de obtenção de dados dentro do escopo geral de entrevista, sendo chamada de “entrevista semiestruturada”, pois, conforme Manzini (2004), este modelo está inserida em um espectro conceitual de maior interação com o entrevistado, pelo motivo de ser “face-a-face”.

3.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

A coleta de dados para a pesquisa se deu através de uma entrevista semiestruturada, baseada em uma replicação dos questionários utilizados nos estudos de Gomes (2019) e Silva (2020), tendo sido readaptado para o tema de controle interno e utilizando também como meio principal para obtenção de informações uma entrevista semiestruturada, na qual possibilita maior interação e troca de dados com os entrevistados.

O questionário e entrevista semiestruturada será direcionado ao administrador do grupo L, com base nos procedimentos utilizados nos estudos de Oliveira (2018) no qual responderá questões sobre: dados para a qualificação do entrevistado, tais como idade, sexo, estado de atuação, grau de instrução. Posteriormente, irá contemplar a verificação de níveis de controle interno a partir da perspectiva do administrador do Grupo L, utilizando como referência o modelo integrado com Estratégia e Performance do COSO (2017).

A partir das respostas será realizada uma correlação entre o que é aplicado na entidade com os componentes e princípios do novo *framework* do COSO. Pois, conforme o COSO (2017), este novo modelo possibilitará uma ligação maior com os *stakeholders*, principalmente pelo fato do gerenciamento de riscos, a fim de cumprir certas expectativas geradas pelos mesmos, mas também, reposicionamento do risco no cenário organizacional, colocando-o como parte integrante da performance, assim permitindo à organização uma possibilidade de antecipação à eventos que poderiam expô-los a crises, deste modo trabalhando com as oportunidades que surgirão ao passar do tempo.

3.4 MÉTODOS DE ANÁLISE DOS DADOS

A análise se caracteriza como descritiva, a partir do momento em que na sua primeira etapa foi realizada a caracterização do administrador-respondente do Grupo L, na segunda etapa foram realizadas questões acerca dos níveis de controle interno e da formalização de um sistema de controle interno nas entidades pertencentes ao grupo que é objeto de pesquisa.

Por fim, os dados coletados através da entrevista semiestruturada aplicada, responderam à questões que foram formalizadas através do Modelo Integrado de

Estratégia e Performance (COSO 2017), buscando perceber os níveis de aplicação e formalização de controles internos, percepção acerca dos riscos inerentes às atuações das entidades do grupo e ao fim do novo *framework* do COSO (2017) é possível notar que são designadas possíveis novas abordagens a longo prazo a se terem em entidades, nas quais são: Lidar com a proliferação de dados; Alavancar inteligência artificial e automação; Administrar o custo do gerenciamento de riscos e, Construir organizações mais fortes. Portanto, a partir desses 4 pontos, foram construídas questões a fim de captar a percepção e estratégias do Gestor.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A partir desta etapa, serão apresentados os resultados obtidos no questionário aplicado ao gestor, bem como, os dados obtidos com a entrevista semiestruturada.

4.1 ANÁLISE DO QUESTIONÁRIO

Neste tópico será apresentado os resultados obtidos com o questionário aplicado ao gestor do Grupo L, detentor de 4 empresas de ramos diferentes, bem como suas análises.

4.1.1 Perfil do pesquisado

O gestor respondente é do gênero masculino, idade escolhida nas escalas estipuladas foi de “até 25 anos”, escolaridade (formação) é de ensino fundamental II completo, porém o mesmo informou que possui cursos técnicos e específicos em áreas diversas, como computação, manutenção e gestão, tempo de trabalho neste ramo é de “6 a 10 anos”, a opção escolhida com relação à função foi de “proprietário/sócio proprietário”, tempo na organização é de 6 anos, tendo sua constituição iniciado em 2015 e por fim, se já buscou informações a respeito do tema de controle interno e a resposta obtida foi de “não”.

Na aplicação do questionário, inicialmente buscou identificar o gênero, este no qual é masculino, na idade foram estipuladas escalas e deveria escolher uma das quais sua idade pudesse estar situada e foi escolhida a opção “Até 25 anos”, escolaridade (formação) a opção marcada fora a de “Ensino Fundamental”, pois, o gestor afirmou que possui o ensino médio incompleto, porém, a última certificação recebida foi a de ensino fundamental II completo, seu tempo de trabalho neste ramo é de “6 a 10 anos”, qual função, tempo na organização e se já buscou informações acerca do tema de controle interno.

4.1.2 Perfil da organização

A partir desta etapa, buscou-se verificar os portes das 4 empresas

pesquisadas e pertencentes ao Grupo L, sendo todas elas “Microempresas (ME)”, o tempo de funcionamento de cada uma, portanto, a empresa 1 e empresa 2 possuem “até 5 anos” de funcionamento, já as empresas 3 e 4 estão com “até 1 ano” de funcionamento. Na terceira pergunta desta etapa, foi perguntado se as empresas do grupo L estão localizadas em muitos locais de funcionamento e a opção marcada foi a de “Sim, em cidades diferentes”, como explicado por ele, existem duas lojas que trabalham com o mesmo produto, porém, uma sendo de propriedade dele e a outra do outro sócio, deste modo, a dele encontra-se localizada na cidade Santa Rita – PB e de seu sócio em Bayeux – PB. Por fim, verificou-se a quantidade sócios-proprietários existentes no Grupo L, sendo 2 atualmente.

4.2 NÍVEL DE ABORDAGEM E FORMALIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DAS ENTIDADES DO GRUPO L

A partir deste tópico serão analisadas e informadas as respostas quanto à abordagem e formalização dos controles internos nas organizações do Grupo L, sendo a partir de 9 questões formuladas com intuito de verificação de possível aderência à um sistema de controle interno ou com os princípios do *framework* do COSO de 2017. Portanto, a partir do Quadro 7, serão descritas as opções escolhidas pelo pesquisado.

Quadro 7: Respostas obtidas com a aplicação do questionário com intuito de verificação do nível de abordagem e formalização do sistema de controles internos.

QUESTÕES	RESPOSTAS
Perspectiva com relação à importância dos controles internos:	A administração possui uma percepção de que é necessário possuir um sistema de controle interno;
Estado do sistema de controle interno das organizações do grupo:	Existem estudos e análises de controle interno;
A partir da sua perspectiva, de que forma sua atuação como gestor auxilia no dia-a-dia dos processos internos da entidade?	“Direcionando os colaboradores em quais funções desempenhar”;
Conforme Almeida (2019), um bom sistema de controle interno é norteado a partir de bons princípios/ferramentas, a partir disto, marque quais são possíveis notar o uso nas empresas do Grupo L.	“(X) Segregação de funções; (X) Roteirização das atividades; (X) Transações só são autorizadas mediante seus valores corretos, dentro do período de competência e registradas no sistema; () Custeamento de controle interno não excede os valores do

	benefício a ser obtido; () Há uma restrição aos ativos da entidade, a fim de assegurá-los e, estabelecimento de um controle físico sobre os mesmos; (X) A atribuição dos colaboradores é limitada e definida adequadamente por setor/responsabilidade; () Ativos em responsabilidade de alguns colaboradores periodicamente são confrontados com os registros contábeis.”
O senhor elabora/elaborou uma roteirização das atividades para os colaboradores das empresas do Grupo L?	Sim, em todas as atividades;
Há uma delimitação específica quanto às atuações dos colaboradores, seguindo ferrenhamente o disposto pela administração geral:	Sim, há um senso de responsabilidade repassado para cada colaborador, independente de setores;
A partir da sua perspectiva, quanto um sistema de controle interno bem planejado e aplicado pode contribuir para uma boa gestão dos negócios?	Pode contribuir ferrenhamente, a partir dos seus princípios (ferramentas), pois, servirão como um norte para a gestão;
Qual sua perspectiva sobre os riscos internos ou externos que a empresa tem de lidar?	São apenas riscos e não há uma forma específica de lidar, tentando soluções no momento da sua ocorrência;
Com relação à utilização de sistemas de informações dentro da entidade, cite a importância e como é feito o uso de tecnologias da informação a fim de otimizar o fluxo informacional e operacional da entidade.	São utilizadas apenas como parte das atividades ligadas à venda e conferência de valores, passando relatório de controle após o procedimento.

Fonte: Elaboração própria, 2021.

A partir dos dados obtidos com o questionário, observa-se que a empresa pauta suas atividades empiricamente aos princípios de um sistema de controle interno conforme Almeida (2019), mesmo que não haja uma aplicação plena e/ou pessoa responsável por um sistema de controle interno no Grupo L, pois, conforme fora assinalado na questão 1, o gestor pesquisado tem ciência da importância e da necessidade de aplicação de um sistema de controle interno nas entidades.

Nota-se que o próprio gestor que direciona e aplica específicas ferramentas de controle interno nas entidades, tais como: Segregação de funções e Roteirização das atividades. Como fora evidenciado na questão 4, informando que também utilizam dos seguintes princípios nas entidades: “Transações só são autorizadas mediante seus valores corretos, dentro do período de competência e registradas no sistema” e “A atribuição dos colaboradores é limitada e definida adequadamente por setor/responsabilidade”.

Porém, quanto ao gerenciamento de riscos nas entidades, o mesmo informou através da questão 8 que não há uma forma prévia de lidar, ou seja, não efetuando a identificação, avaliação e resposta ao risco, mas, que não possuem uma forma específica de lidar, tendo que resolvê-los no momento de sua ocorrência conforme foi selecionado dentre as outras alternativas. Já com relação à utilização de sistemas de informações dentro da entidade, para promover a otimização do fluxo informacional e operacional, são apenas utilizados nas atividades de venda, conferência de valores e posterior relatório de controle.

4.2.1 Aderência das atividades de controle interno ao COSO (2017)

A partir deste tópico, foi traçada uma questão baseada nos componentes e seus respectivos princípios do novo *framework* do COSO (2017), a fim de captar a perspectiva do gestor, mas também, a aderência do Grupo L aos princípios.

Portanto, esta etapa foi baseada na estrutura formulada de Silva (2020), readaptando para o escopo da pesquisa, mas, mantendo a ideia e direcionamento dos cinco componentes e 20 princípios. As respostas obtidas foram através das cinco opções da escala de Likert, de modo que o gestor do Grupo L marcou as que acreditava ter maior aderência com suas empresas. Deste modo, a seguir serão analisados e explicados todos os componentes e seus respectivos princípios:

a) Governança e Cultura

Conforme descrito no novo *framework* do COSO (2017), o gestor concorda que a administração geral do Grupo L supervisiona a estratégia e delega responsabilidades a fim de cumprir objetivos pré-estabelecidos na estratégia e planejamento da entidade.

O administrador concordou totalmente que a administração geral do Grupo estabelece estruturas capazes de auxiliar o operacional da entidade no cumprimento da estratégia, a fim de alcançar os objetivos.

Diante do terceiro princípio também houve uma concordância total em relação à instituição de comportamentos, a fim de caracterizar a cultura desejada pelas entidades pertencentes ao Grupo L.

O administrador informou que concorda com a existência de compromisso com valores fundamentais estipulados nas entidades do Grupo, esses nos quais são

ligados à ética, profissionalismo e respeito.

De acordo com o quinto e último princípio deste componente, o administrador concorda que existe a preocupação e é preciso que haja uma formação de capital humano, tornando-se assim um integrante da estratégia e objetivos traçados pelas entidades do Grupo L, mesmo que nem todas sejam do mesmo ramo. Pois, com o desenvolvimento do pessoal, tornam os mesmos como parte fundamental na obtenção de resultados significativos e benéficos para a entidade, através dos seus desempenhos e competências.

Portanto, a partir da análise do primeiro componente: Governança e Cultura do COSO (2017), fica evidente a preocupação do administrador-geral com a governança e cultura das entidades do Grupo L, sendo partes integrantes da estratégia da entidade, aplicando todos os princípios de forma ferrenha em suas entidades, instituindo assim uma governança de riscos e cultura institucional ótimas.

b) Estratégia e Definição de objetivos

O administrador do Grupo L mostrou-se indiferente quanto ao primeiro princípio, este que visa informar a importância dada pela organização sobre possíveis efeitos dos riscos nos contextos de negócios nas quais as entidades do Grupo L estão inseridas, bem como, também se mostrou indiferente ao apetite de risco quanto à criação de valores, preservação e realização de valores para suas empresas. O administrador sinalizou que é indiferente quanto à análise de estratégias adaptativas e alternativas existentes ao perfil de riscos das entidades do grupo.

Porém, já no último princípio deste componente, concordou que na formulação dos objetivos das empresas do grupo, existe a inserção dos riscos e seus potenciais impactos, deste modo buscando alinhar da melhor forma possível a estratégia em todos os níveis da entidade, tratando assim os riscos como parte inerente à atuação/operação das entidades do Grupo L.

Deste modo, a partir da análise mais crítica das afirmações do administrador quanto ao componente: Estratégia e Definição de objetivos do COSO (2017), é possível notar que este é utilizado de forma indiferente na entidade em três princípios, sendo no último parte integrante, porém, torna-se necessário o aprimoramento destes princípios que no momento são indiferentes, pois, a partir de uma melhora significativa poderia auferir melhores resultados para a entidade, bem

como, identificar, avaliar e desenvolver respostas mais rápidas aos riscos.

c) Performance

A partir deste componente, o administrador concordou que existe uma identificação dos riscos capazes de impactar na estratégia e cumprimento de objetivos das empresas, como também pôde concordar que, essas identificações também analisam os níveis desses possíveis riscos.

O administrador mostrou-se indiferente quanto a priorização de riscos responsáveis pela formulação de bases para selecionar respostas adequadas e também à seleção e elaboração de respostas adequadas aos riscos. Não obstante, o mesmo concordou que a administração do Grupo L apreende e avalia uma visão concreta dos riscos existentes, independentes dos seus níveis e os ramos das empresas do grupo.

A partir do terceiro componente: Performance do COSO (2017), nota-se que a entidade deve aprimorar o terceiro e quarto princípio, a fim de antecipar-se da melhor forma possível aos riscos e melhorar assim seu desempenho em todos os ramos e níveis das organizações.

d) Análise e Revisão

Conforme apresentado no primeiro princípio, o administrador concordou que o Grupo L identifica e avalia possíveis mudanças, essas que podem afetar diretamente a execução da estratégia da empresa, comprometendo assim o cumprimento dos objetivos.

Também informou que concorda totalmente que a administração-geral do grupo analisa o desempenho das entidades, identificando os riscos como parte do processo operacional e como integrante da estratégia da entidade, deste modo adequando-se da melhor forma possível aos riscos existentes. Como também, concordou totalmente com o terceiro princípio, este que informa que a organização busca aprimoramentos contínuos no gerenciamento dos riscos associados as atividades das empresas do Grupo L, independente dos ramos que pertencem.

Portanto, ao analisar o quarto componente: Análise e Revisão do COSO (2017), nota-se que a empresa utiliza de forma boa, a partir do momento em que cumprem com a análise, revisão e avaliação dos níveis dos riscos, bem como na revisão do desempenho das entidades e identificando os riscos e buscando

aprimoramentos possíveis ao gerenciamento de riscos. Necessitando assim apenas uma melhora na identificação e análise das mudanças que podem ocorrer, para evitar comprometer a estratégia da entidade e posteriormente o cumprimento dos objetivos.

e) Informação, comunicação e divulgação

A partir do quinto e último componente, o administrador pôde informar que concorda totalmente que a organização faz uso e incentiva a utilização de sistemas de informações e tecnologias nas entidades, a fim de oferecer uma alternativa e melhorar o gerenciamento de riscos nas entidades do grupo. Como também concordou totalmente que o grupo L possui e utiliza um canal de comunicação, oferecendo um suporte ao gerenciamento de riscos das empresas, bem como, concordou totalmente que existe a elaboração e divulgação de informações sobre os riscos pertinentes e ligados às atuações das empresas do Grupo L, cultura e desempenho em todos níveis hierárquicos das entidades do grupo e também para os *stakeholders*.

A partir da análise do quinto componente: Informação, comunicação e divulgação do COSO (2017), nota-se que há uma utilização ótima deste componente e seus respectivos princípios, necessitando apenas em instruir os seus colaboradores sobre controle interno, utilizando como base o *framework* de 2017 do COSO.

4.3 ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA COM O GESTOR DO GRUPO L

A partir deste tópico, será analisada descritivamente a entrevista semiestruturada Manzini (2004), realizada como administrador do Grupo L. Na qual foi formulada com 18 questões, sendo baseadas no Modelo Integrado de Estratégia e Performance do COSO (2017), utilizando todos os componentes e princípios, mas também, como descrito na estrutura *framework*, há a seção “Um olhar para o futuro” instruindo acerca de novas tecnologias e formas de gerenciamento de riscos futuras para as entidades.

Entrevista que visa complementar o questionário, solicitando informações extras a fim de fechar possíveis lacunas, bem como, suplementando essas questões, sendo transcrita para realização da análise qualitativa. Portanto, a partir

dos quadros 8, 9 e 10, estarão dispostas as respostas obtidas com a aplicação da entrevista, sendo organizadas através de uma correlação entre os assuntos da entrevista.

Quadro 8: Respostas obtidas com a aplicação da entrevista.

1 – O senhor acredita que um sistema de controle interno e bem planejado e implementado poderia contribuir para uma gestão mais eficaz no âmbito das entidades do Grupo L?	
GESTOR	“Com certeza, porque a partir do sistema organizacional formado a gente pode maximizar e até mesmo otimizar as funções das pessoas a fim de maximizar a produção de cada funcionário dentro da empresa.”
2 – Conforme os princípios de controle interno descritos no questionário, o senhor pode informar quais dessas ferramentas são utilizadas nas empresas do Grupo L?	
GESTOR	“Segregações de funções, roteirização das atividades; transações só são autorizadas mediante seus valores corretos, dentro do período da competência registrada em sistema. E a atribuição dos colaboradores é limitada, definida automaticamente de acordo com o setor e com a responsabilidade. Ou seja, a gente designa as tarefas de acordo com a área de atuação de cada colaborador.”
3 – Como o senhor acha que essas ferramentas podem auxiliar nas atividades das empresas e geração de resultados benéficos?	
GESTOR	“Acredito que essa ferramenta, ela vai puxar o máximo de si do colaborador, ou seja, a gente vai conseguir otimizar tanto o tempo dele quanto a produção, a fim de valorizar e viabilizar também o custo dele dentro da operação da empresa, talvez até a gente conseguindo reduzir o quadro de funcionário, que está elevado, fazendo com que cada funcionário de o máximo de si.”
4 – O senhor pode explicar como é/foi feita a segregação de funções e a roteirização das atividades dos colaboradores?	
GESTOR	“Cada colaborador, quando é contratado, a gente já deixa bem predefinido o que ele tem que fazer e dentro da função dele qual é o desempenhar. Aqui dentro da empresa a gente tenta fazer com que cada colaborador saiba um pouco de cada área caso um dia precise. Mas no sistema de organização da gente de contratação, a gente já deixa bem claro o setor que ele vai atuar e o que ele precisa entregar nesse setor.”
5 – O senhor já notou irregularidades existentes após confrontos com dados contábeis? Ex.: Falta no estoque da empresa, ativos em falta, caixa menor/maior que o valor registrado.	
GESTOR	“Sim. A gente tem sistemas que registram todas as vendas, tanto em salão quanto em delivery. E em algum momento, isso é repentino, coisas acontecem que no delivery, ele falta o valor. O caixa, quando não coincide com o registrado em sistema. Isso se dê pelo fato de o motoboy esquecer de prestar conta, alguma coisa do tipo, mas infelizmente acaba sendo descontado do gerente de delivery.”
13 – Já foi possível em algum momento das atuações das entidades do Grupo L, realizar a identificação, avaliação e responder à algum risco aparente?	
GESTOR	“Na verdade, todo passo que a gente vai dar ou tudo que a gente vai fazer, a gente avalia o risco, e aí a gente entende se vale a pena ou não correr. Então a gente faz um planejamento antes, a gente sempre vê no longo prazo e vê no futuro o que é que pode acarretar. E é nesse planejamento que a gente tenta minimizar custos, porque todo e qualquer erro, ele vai acarretar custo, que não é barato.”

Fonte: Elaboração própria, 2021.

A partir do quadro 8, percebe-se que o gestor possui total interesse e noção da importância de um sistema de controle interno, mesmo que como o mesmo já afirmou anteriormente conforme o questionário, que não havia sido instruído acerca

de um sistema de controle interno ou buscou conhecimento sobre, deste modo não tendo noção do auxílio que poderia ser proporcionado para gestão das empresas do Grupo L.

Porém, empiricamente foi perceptível a aplicação de ferramentas (princípios) de controle interno conforme Almeida (2019), tais como: Segregação de funções, roteirização de atividades e delegação de responsabilidades específicas, mas também, transações só são aprovadas e realizadas conforme seus valores corretos, mediante registro no sistema e dentro seu período de competência. O gestor respondente informou que essas ferramentas conseguem otimizar o trabalho dos colaboradores, aumentando a performance dos funcionários, posteriormente gerando melhores resultados.

Ao ser perguntado acerca de como foram realizadas a segregação de funções e roteirização das atividades, o gestor apontou que ocorre no ato da contratação do colaborador, especificando os objetivos que ele deve cumprir e também que todos os colaboradores apreendem conhecimento de outros setores/funções.

Foi perguntado ao gestor se em algum momento já notou falta irregularidades, sejam elas no caixa, como na falta de ativos da entidade, pois, conforme Crepaldi e Crepaldi (2017), os objetivos do controle interno conforme são: a proteção dos ativos, produção de dados contábeis confiáveis e auxiliar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. A partir disto, foi informado pelo gestor que já aconteceram essas irregularidades, devido à problemas de registro, conferência ou erros nas plataformas de *delivery*.

Verificou-se a partir da perspectiva do gestor se o Grupo L já identificou, avaliou e respondeu à algum risco, e como fora respondido pelo mesmo, o grupo empresarial normalmente identificam e avaliam os riscos aparentes e decidem de valem a pena responder ou ignorá-lo, avaliando todas as possibilidades no curto e longo prazo, para que não haja consequências, visando sempre a diminuição de custos e geração de despesas para as empresas.

Quadro 9: Respostas obtidas com a aplicação da entrevista.

6- Há padronização nos processos internos das empresas do Grupo L?	
GESTOR	“A gente especificou um padrão para todas as nossas empresas, um padrão que vai desde qualidade a um padrão de gestão, e a gente tenta manter esse padrão ativo. O principal método é fazer com que o padrão seja aplicado de forma a direcionar ao cliente final. Mas dentro da empresa, de forma organizacional, a gente sempre mantém a ideia de que cada empresa, ela coincide com a gestão da outra. Inclusive, as pessoas que vão trabalhar nas nossas novas empresas, elas precisam ser treinadas nas empresas que já existem.”
7- Existem atividades de verificação/acompanhamento com relação desses processos internos das entidades do Grupo L? (Se sim, como são realizados? Quem as realiza?)	
GESTOR	“Sim, a gente acompanha tudo isso diariamente. E é feito, o acompanhamento, o responsável é o meu sócio, que dentro da empresa, ele é o responsável por toda a parte financeira e fiscal e contábil e a questão de estoque. Enfim, essa parte burocrática, a responsabilidade fica sobre ele. E esse controle é todo dia, feito diariamente. Além dos gerentes que estão dentro de loja.” - “A gente realiza através de planilhas em Excel, estoque do sistema e sistemas informacionais, também, online, como o sistema próprio do Ifood, sistema do nosso site e aplicativo, e sistema operacional de loja. Todos esses valores são registrados, são lançados para a gente em um grupo do WhatsApp, via planilha e via foto, e a gente analisa e quando chega o malote do dia, fechamento, a gente consegue conferir tudo. Além, também, de estar sempre verificando a questão do estoque.”
8- A direção-geral do Grupo L que dá o ritmo da atuação da entidade, a partir da instituição de atividades específicas de verificação, controle, ou seja, delimitando responsabilidades por colaborador ou setor?	
GESTOR	“Sim. Nesse caso a gente designa o que é para ser feito e delega as responsabilidades a fim de que atinja o objetivo.”
9- Existem reuniões gerenciais com o pessoal-geral do Grupo L para traçar os objetivos e definir a estratégia da empresa?	
GESTOR	“Sim. Além de um grupo do WhatsApp que a gente mantém com os gerentes dentro da empresa, a gente sempre mantém as conversas periódicas dentro, mas ao menos uma vez por mês a gente se reúne de fato para poder definir e entender o que é que está acontecendo dentro da empresa, tanto com os colaboradores quanto da gerência.”
10- O Grupo L ao traçar sua estratégia, missão, visão e valores, lidou com os riscos inerentes às atuações das empresas integrantes? Se sim, como é visto o risco a partir da perspectiva de gestor e como é alocado na estratégia do Grupo?	
GESTOR	“Na verdade, a gente não busca focar muito no risco, a gente busca focar na solução. Então, o risco é eminente, está em toda e qualquer área, e são trocentas adversidades que a gente pode enfrentar, mas a gente sempre foca na solução. E a estratégia, a busca da gente, é atingir o máximo nível de excelência para que a gente não tenha nenhuma dor de cabeça.”
12- Quais foram as principais dificuldades encontradas nas atuações das empresas do Grupo L?	
GESTOR	A pandemia, ela foi um divisor de águas, ela foi muito boa, mas também ela foi muito traiçoeira. Num primeiro momento ela elevou o nosso patamar, abrimos negócios, expandimos, mas num segundo momento, que foi em 2021, já, a gente fez... a gente teve uma dificuldade muito grande em manter as portas abertas, porque a gente tentou manter todo o nosso quadro de funcionário ativo, para que ninguém fosse demitido e ninguém perdesse sua principal fonte de renda.

Fonte: Elaboração própria, 2021.

A partir do Quadro 9, inicialmente foi perguntado a respeito dos processos internos da entidade e se há uma verificação ou acompanhamento desses processos, portanto, o gestor informou que há uma padronização da gestão e

também dos processos internos em todas as empresas do Grupo L, sendo o seu sócio o responsável pelo acompanhamento/verificação, fazendo esses trabalhos através dos sistemas informacionais da empresa, como o *software* de venda, sistema do aplicativo de delivery “Ifood” e o próprio site do Grupo L, enviando através do *WhatsApp* essas planilhas e relatórios para a tomada de decisões ou acompanhamento mútuo, principalmente focando nos estoques das empresas.

O gestor informou conforme as questões 8 e 9, que a gestão do grupo que dita o ritmo nas empresas, designando as responsabilidades para atingir os objetivos, como também, que o grupo mantém conversas e emite relatórios periódicos a fim de haver uma troca de informações constantes entre gestores e colaboradores, mas também realiza reuniões mensais para analisarem o mês corrente.

Ao ser perguntado a respeito de como é a visão de gestor acerca dos riscos, o mesmo informou que a empresa não foca no risco, mas o trata como parte inerente da atuação das empresas, buscando soluções de acordo com o aparecimento e nível desses riscos, deste modo, verifica-se que o risco é parte integrante da estratégia das empresas, mesmo havendo padronização dos processos nas mesmas. Também foi informado que a principal dificuldade encontrada por todas as empresas do Grupo L foi perceptível na pandemia, principalmente no ano de 2020, porém, também foi um divisor de águas, que ao se reinventar pôde criar novos negócios e fortalecer a marca do grupo.

Quadro 10: Respostas obtidas com a aplicação da entrevista.

11- A empresa prioriza os problemas de curto-prazo ou longo-prazo? Existe um planejamento para o longo prazo, como existência de reservas?	
GESTOR	“A gente prioriza o problema de curto prazo, porque é o que vai fazer a gente não ter problema no longo prazo.” - “A gente entende que o financeiro pode ser um problema maior para a gente no longo prazo, ou seja, a gente sempre tenta manter um financeiro enxuto, um passo de cada vez a todo e qualquer investimento, mas não limitando a gente de um dia idealizar um projeto e não executar.” “Sim. Infelizmente, agora na pandemia, as reservas tiveram que ser utilizadas para a gente tentar manter tudo conforme foi decretado. Essa parte não está fácil.”
14- Há um planejamento de como lidar com a velocidade das informações, sejam elas internas e externas, de modo que possam estrutura-las da melhor forma, mas também, identificando se possuem impacto positivo ou negativo e quais são seus riscos? E com relação a informações externas? Com relação à economia, política, essas coisas.	

GESTOR	“O que a gente estava falando em informação, não sei se encaixa nesse aspecto aí, o que a gente mais tem dificuldade é a gente lidar com pessoas. Hoje, só em um ambiente de trabalho a gente tem cerca de 23 colaboradores, então você entende que um telefone sem fio, uma palavra maldita, às vezes, chega no ouvido de algumas pessoas, que é meio adversa a realidade. Então é uma dificuldade muito grande a gente manter uma harmonia dentro da empresa nessa questão do disse me disse.” - “Na verdade, a gente aqui tenta blindar a empresa desses fatos, né, a gente não costuma focar nessa questão, a gente respeita a opinião de cada um. A nossa empresa, hoje, ela funciona de acordo com o que permite. Claro que a gente tem que estar atento as informações externas, a questão de política, a questão de moeda, a questão de dólar, já que uma das empresas da gente é dolarizada, a nossa matéria prima, os nossos produtos de vendas são feitos e são cotados em dólar, então a gente está na iminência do mercado de sobe desse, sobe e baixa. E a outra questão é a inflação, é o aumento discrepante dos produtos, e da matéria prima que é o alimentício, que hoje a gente sabe que subiu bastante. E a gente tem que estar atento para manter o cardápio condizente com a realidade dos produtos que a gente está comprando a preço de atacado.”
15- Com uma visão de longo prazo, há uma pretensão do Grupo L devido às novas tecnologias dispostas no mercado, em automatizar algumas atividades, a fim de propor melhores resultados, não indo além do conceito de Custo x Benefício?	
GESTOR	“Eu particularmente sou um fã da tecnologia, então, tudo que vier para sanar e otimizar a minha produção, a gente vai estar investindo, certo. Eu acho que a tecnologia é o futuro, e o que ela gera de benefício não se equipara ao custo. A gente sabe que hoje a tecnologia, ela vem para sanar vários déficits e a gente está sempre atento para poder caminhar ao lado dela e não deixar passar.”
16- O senhor acredita que com um gerenciamento de riscos mais eficaz nas empresas do Grupo L, pode haver uma forma de lidar melhor com os riscos inerentes à atuação das empresas, proporcionando uma diminuição de custos em algumas atividades, inclusive nas atividades de gerenciamento de riscos?	
GESTOR	“Sim, com certeza. Em alguns momentos a gente agiu no impulso, agiu na ânsia de fazer e acontecer e logo a gente viu que estava errado. Isso, com certeza, acarretou em custos. Então, hoje, por mais que a gente não tenha esse método aplicado na prática, a gente como gestor já tenta ser mais lento na execução a fim de visualizar um novo formato que vá viabilizar de forma mais barata a tal execução de tal projeto e tal ânsia de fazer alguma coisa do tipo. E também para ter certeza que aquilo dali vai ser realmente executado e vai ser utilizado dentro da empresa. Coisa que antigamente a gente não fazia, a gente tinha vontade, a gente ia lá e mexia. A gente tinha vontade, a gente ia, lá, comprava. E isso trouxe um prejuízo considerável para dentro da empresa, mas que a gente aprendeu.”
17- A partir do momento em que o Grupo L consegue distinguir todos os riscos pertinentes e inerentes aos ramos de atuação das empresas, o senhor acredita que haverá uma identificação, avaliação e resposta aos riscos de forma mais prévia, assim, formando uma organização mais resiliente e coordenada?	
GESTOR	“Com certeza, a gente, a partir do momento que trabalha focado em entender qual o risco a tal viabilização da situação pode acarretar, a gente vai estar com mais pé no chão, a gente vai estar mais focado em fazer o correto e a gente vai estar além de otimizando custo, economizando na questão de custo financeiro, a gente também vai estar economizando a questão de tempo e sendo mais direto ao nosso alvo.”
18- O senhor planeja implementar um setor ou pessoa específica para cuidar de um sistema de controle interno nas entidades do Grupo L? (Como planejaria implementar?)	
GESTOR	“Se necessário, sim, a gente sempre está focado em melhorias. A gente entende que gerar equity dentro de uma empresa é a nossa ânsia de crescimento. A gente entende também que é humanamente impossível, a gente como gestor, estar em todos os lugares ao mesmo tempo. Então a partir do momento que algo é benéfico para que a empresa, ela rode por si só e seja uma mão de faturamento onde ela mesmo vá caminhar com as próprias pernas, sem a intercessão direta dos gestores diariamente, como vem acontecendo. E se isso se dá pelo fato de sanar um déficit,

	uma dor que a gente tem hoje, que é que o controle interno seja designado a um colaborador, conseqüentemente a gente vai estar contratando sim. Porque é uma dor que a gente tem hoje, e é uma ânsia que a gente tem, a partir do momento que hoje a gente já tem oito empresas ativas, oito negócios ativos, sendo deles quatro com loja física, mas que até final de 2021, início de 2022, vão ser seis lojas físicas, então, se há necessidade de uma pessoa para fazer só essa parte de controle interno, para fazer com que gere equity e a empresa gire por si só, com certeza a gente contrata.”
--	---

Fonte: Elaboração própria, 2021.

A partir do Quadro 10, as questões também foram formuladas mediante o Modelo integrado de Estratégia e Performance do COSO (2017), porém, foi utilizada a seção “Um olhar para o futuro”, está na qual instrui sobre novas formas de gerenciamento de riscos, otimizando com novas tecnologias a fim de proporcionar maior otimização dos processos e auferir melhores resultados para o Grupo L.

Inicialmente verificou-se a visão do gestor acerca de problemas de curto ou longo prazo, a fim de entender como são pautadas as estratégias das empresas do grupo, sendo assim, foi informado que a administração-geral do grupo foca nos de curto-prazo, pois, acreditam que os identificando, avaliando e respondendo o mais rápido possível, não existirão problemas semelhantes ou maiores no longo-prazo. Porém, em todas as empresas do grupo são alocadas reservas com intuito de correção ou solução de problemas ao longo prazo, mas, que não os impedem de efetuar novos investimentos, podendo ser utilizadas anteriormente.

Ao ser perguntado acerca de como o grupo L em todas suas empresas tentam lidar com a velocidade do fluxo informacional, o gestor justificou que uma das maiores dificuldades neste caso é de lidar com o pessoal, tendo em vista o alto número de colaboradores vinculados ao Grupo L, pelo fato das informações serem repassadas de uma forma na qual não seria a adequada, muitas vezes incompleta ou destoante da realidade. Mas, também buscou-se entender com relação as informações externas, de modo que o gestor informou que o foco das empresas se atém há tudo que seja vinculado as empresas do grupo, blindando todos os integrantes (independente de cargo) sobre assuntos externos, porém, mantendo-se atentos à assuntos políticos e econômicos, principalmente dos ramos das empresas, principalmente pelo fato de uma das empresas ser “dolarizada”, tendo suas matérias-primas, estoques e produtos vendidos serem cotados em dólar.

Focando no longo-prazo, foi perguntado ao gestor se o mesmo pretende automatizar algumas atividades de produção das entidades, para geração de melhores resultados e otimização do tempo. Portanto, foi perceptível a afinidade do

gestor com o assunto e informando que dependendo das tecnologias dispostas no mercado, irão investir sabendo que todos os benefícios obtidos com são maiores que os custos relacionados à sua implementação, principalmente pela tecnologia ter capacidade de suprir qualquer déficit operacional existente.

Ao ser confrontado com relação à um gerenciamento mais eficaz dos riscos das empresas do Grupo L, proporcionando uma diminuição de custos em algumas atividades e principalmente nas atividades relativas ao gerenciamento de riscos, foi respondido pelo gestor que em muitos momentos foram tomadas decisões errôneas sem tantas informações disponíveis, portanto, por mais que não haja um setor de controle interno e um gerenciamento de riscos propriamente dito, busca-se analisar todas as possibilidades, estudo de relatórios informacionais e principalmente os impactos que podem gerar. Deste modo, verificou-se a partir do gestor do grupo, que existe um enfoque nos custos, visando evitar perdas e gerenciamento mais eficaz dos recursos e riscos inerentes.

Verificando a perspectiva do gestor com relação à distinção melhor dos riscos inerentes às entidades do grupo, como poderia haver um melhor gerenciamento destes riscos, construindo uma gestão resiliente e eficaz, ele informou que a partir da identificação e análise desses riscos, serão tomadas as melhores decisões para solucioná-los.

Por fim, foi verificado com o gestor se o mesmo pretende implementar um sistema de controle interno em todas as entidades do Grupo L. Deste modo, foi informado pelo gestor que um dos focos da empresa é a geração de *equity*, a fim de proporcionar melhorias. Portanto, a partir do momento em que um sistema de controle interno poderia auferir um gerenciamento dos riscos mais eficaz, bem como, dos recursos, processos internos e proteção dos ativos das empresas, principalmente pelo fato do grupo como um todo possuir oito empresas ativas, com perspectiva de seis lojas físicas até o final do ano de 2021. Visando o crescimento contínuo e expansão da marca do Grupo L.

5 CONCLUSÃO

Um sistema de controle interno é capaz de auferir melhores resultados à gestão a partir de seus princípios/ferramentas, tornando-se um auxílio indispensável para a tomada de decisões nas empresas. Logo, o presente estudo buscou evidenciar a utilização de controles internos em empresas de pequeno porte, integrantes de um grupo empresarial localizado no Município de Bayeux/PB, verificando a aderência ao *framework* mais atual do COSO (2017).

O objetivo geral deste trabalho foi verificar a aderência do sistema de controle interno existente nas empresas do Grupo L em relação ao Modelo Integrado de Estratégia e Performance do COSO (2017). Deste modo, identificando os pontos fracos e pontos, bem como a existência concreta de um sistema de controle interno.

A partir dos objetivos específicos, inicialmente o primeiro buscou conceituar e discutir acerca das características de um sistema de controle interno. Conforme as informações obtidas, pôde-se notar que atualmente a empresa não possui um sistema propriamente dito de controle interno e nem uma pessoa responsável para gerenciamento de riscos, porém, através do questionário aplicado ao gestor, o mesmo mostrou-se interessado na implantação e ciente da capacidade informacional e de gestão de um controle interno.

Já no segundo objetivo específico, buscou-se verificar aspectos relevantes no sistema de controle interno atual que são similares ao Modelo Integrado de Estratégia e Performance do COSO (2017). Portanto, ao obter as informações, foi perceptível que há utilização ferrenha de ferramentas ou princípios de controle interno, a fim de propiciar auxílios à gestão. Pois, conforme informações obtidas com o questionário, atestou-se que a administração-geral do grupo estabelece a estratégia com a inclusão dos riscos inerentes as empresas e define os objetivos para as empresas. Buscando padronizar e estabelecer um padrão, uma cultura para todo o grupo empresarial, em todos os níveis hierárquicos das organizações.

A organização muitas vezes identifica e analisa os riscos, mas não conseguem responder, pelo fato de muitas vezes não acreditarem em potenciais efeitos prejudiciais para as empresas. Possuem um foco voltado ao cumprimento dos objetivos estipulados na estratégia da empresa, buscando auferir bons resultados através da adoção de um padrão aos processos internos a fim de otimizar os processos operacionais da empresa, aumentando deste modo o desempenho dos

setores e colaboradores.

Ao ser confrontando com relação ao conhecimento sobre controle interno, principalmente na entrevista semiestruturada, o gestor pôde indicar que não possuía conhecimento acerca do tema e nem foi instruído acerca de tal. Porém, pôde-se notar que mesmo com uma “bagagem” teórica inexistente acerca de controles internos, que o mesmo sempre busca as melhores alternativas e informações para gerir da melhor forma as empresas do Grupo L, ademais, foi perceptível a aplicação empírica de ferramentas de controle interno e similaridades ao *framework* do COSO utilizado como modelo para a pesquisa.

Portanto, fica evidente que a empresa diante de todas suas facetas no mercado e principalmente pelo número de colaboradores e resultados obtidos, torna-se indispensável a adoção e implementação de um sistema de controle interno, a fim de gerenciar os riscos da entidade, ativos e recursos, provendo informações mais tempestivas e claras para a gestão, evitando potenciais riscos que podem comprometer a atuação de empresas do Grupo L.

5.1 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A partir do momento que esta pesquisa foi um estudo de caso, fica evidente que os seus resultados se retêm apenas para o local no qual foi aplicado. Mas também, que foram disponibilizadas apenas quatro empresas para aplicação do estudo de caso, pois, duas estão em processos de reestruturação e outras duas estão sendo criadas. Como também, com a pandemia do Covid-19, ficaram impossibilitados de agenda, seguindo a todos os Decretos Governamentais e regras sanitárias a fim de evitar a proliferação do vírus.

5.2 SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS

Para estudos futuros na área de controle interno, especificamente em empresas de micro e pequeno porte, recomenda-se que sejam utilizadas ferramentas mais atuais e uma forma de estudo mais detalhado e presente nas empresas, incentivando o uso de um sistema de controle interno, bem como, comparar empresas do mesmo ramo em que algumas tenham utilização coesas de um sistema de controle interno.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: abordagem moderna e completa. 9ª edição. São Paulo: Atlas, 2019.
- AYRES, L. C. N. *et al.* Controle interno em empresas familiares de pequeno porte: uma aplicação do modelo COSO II. **Revista de Micro e Pequena Empresa**, Campo Limpo Paulista, v. 12, n. 1, p. 3-17, 2018. Disponível em: <http://www.cc.faccamp.br/ojs-2.4.8-2/index.php/RMPE/article/view/1022>. Acesso em: 24 fev. 2020.
- CONTADOR, J. C. Formulação da estratégia competitiva para micro e pequenas empresas por meio do modelo de Campos e Armas da competição. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, Campo Limpo Paulista, v. 1, n. 1, p. 38-53, 2007. Disponível em: <http://www.cc.faccamp.br/ojs-2.4.8-2/index.php/RMPE/article/view/17>. Acesso em: 24 fev. 2020.
- COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Enterprise Risk Management**: Integrated Framework. 2004.
- COSO ERM. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Internal Control. **Gerenciamento de riscos corporativos**: estrutura integrada. 2007.
- COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Internal Control**. Modelo Integrado de Estratégia e Performance.
- CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. **Auditoria contábil**. 10ª edição. São Paulo: Atlas, 2017.
- EMPRESA BRASIL DE COMUNICAÇÃO. Agência Brasil. **Em quatro meses, pequenos negócios criam quase 300 mil empregos**: levantamento foi feito pelo Sebrae, com base em dados do Caged. Brasília-DF: Liliane Farias. [Internet]. Disponível em: <http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-05/em-quatro-meses-pequenos-negocios-criam-quase-300-mil-novos-empregos>. Acesso em: 21 fev. 2020.
- FARIA, J. A. *et al.* As percepções dos profissionais de contabilidade a respeito do controle interno como ferramenta gerencial em micro e pequenas empresas: um estudo na cidade de Serrinha-Bahia. *In*: XXVII Congresso Brasileiro de Custos. **Anais da Associação Brasileira de Custos**. Natal: CBC, 2014. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3664>. Acesso em: 4 fev. 2020.
- FIEG-GO. Federação das Indústrias do Estado de Goiás. **MPEs criam 95% dos empregos no País; Fieg defende olhar diferenciado para o segmento**: Resultados do Caged de julho mostra mais uma vez a força das micro e pequenas empresas e o potencial do segmento para reverter a crise do desemprego no País. Goiânia: FIEG. [Internet]. Disponível em: <https://fieg.com.br/noticia-mpes-criam-95-dos-empregos-no-pais-fieg-defende-olhar-diferenciado-para-o-segmento>. Acesso em: 3 fev. 2020.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, E. S. **Um estudo sobre a gestão do conhecimento com os profissionais contábeis da cidade de João Pessoa**. 2019. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis, Finanças e Contabilidade) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2019. Disponível em: https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/15770?locale=pt_BR. Acesso em: 4 fev. 2020.

HURT, R. L. **Sistemas de informações contábeis: conceitos básicos e temas atuais**. 3ª edição. São Paulo: Amgh, 2014.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **As micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil 2001**. 1ª edição. Rio de Janeiro: IBGE, 2003.

LIMA, L.; SOUSA, H. M.; SANTANA, V. A. **Manual técnico e científico para planejamento e elaboração de projeto de pesquisa**. Cabedelo: Unesp, 2020. Disponível em: <https://pt.calameo.com/read/006465058ff7f932a328b?authid=plXSA3yENf7i>. Acesso em: 14/03/2021.

MAFFI, D. A importância da metodologia do COSO. **Revista Gestão, Sustentabilidade e Negócios**, Porto Alegre, v. 6, n. 2, p. 27-49, 2018. Disponível em: <http://www.saofranciscodeassis.edu.br/rgsn/arquivos/RGSN12/artigos/Aimportancia-da-Metodologia-do-COSO-MAFFI-D.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2021.

MANZINI, E. J. **Entrevista semi-estruturada: análise de objetivos e de roteiros**. In: Seminário Internacional sobre Pesquisa e Estudos Qualitativos, 2, 2004, Bauru. A pesquisa qualitativa em debate. Bauru: USC, 2004. p. 1-10. Disponível em: https://www.marilia.unesp.br/Home/Instituicao/Docentes/EduardoManzini/Manzini_2004_entrevista_semi-estruturada.pdf. Acesso em: 5 fev. 2020.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia do trabalho científico: projetos de pesquisa, pesquisa bibliográfica e teses de doutorado, dissertações de mestrado, trabalhos de conclusão de curso**. 9ª edição. São Paulo: Atlas, 2021.

OLIVEIRA, D. P. R. **Sistemas de informações gerenciais: estratégicas, táticas, operacionais**. 17ª edição. São Paulo: Atlas, 2018.

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil: em dez anos, os valores da produção gerada pelos pequenos negócios saltaram de R\$ 144 bilhões para R\$ 599 bilhões**. Mato Grosso: SEBRAE. [Internet]. Disponível em: <https://m.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/micro-e-pequenas-empresas-geram-27-do-pib-do-brasil,ad0fc70646467410VgnVCM2000003c74010aRCRD>. Acesso em: 5 fev. 2020.

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Pequenos negócios em números**: conheça os principais números sobre a participação dos pequenos negócios nas economias brasileira e paulista. São Paulo: SEBRAE. [Internet]. Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/sp/sebraeaz/pequenos-negocios-em-numeros,12e8794363447510VgnVCM1000004c00210aRCRD>. Acesso em: 10 fev. 2020.

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Sobrevivência e mortalidade de empresas**: conheça as pesquisas sobre a questão da sobrevivência e mortalidade das empresas paulistas. São Paulo: SEBRAE. [Internet]. Disponível em: <https://m.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/sp/sebraeaz/mortalidade-e-sobrevivencia-das-empresas,d299794363447510VgnVCM1000004c00210aRCRD>. Acesso em: 10 fev. 2020.

SILVA, C. A. B. A. **Sistema de controle interno: um estudo na Controladoria Geral do Estado da Paraíba**. 2020. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis, Finanças e Contabilidade) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2020. Disponível em: https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/17354?locale=pt_BR. Acesso em: 4 fev. 2020.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Gestão de riscos no TCU**: modelos de referência de gestão corporativa de riscos. Brasília-DF: Portal do TCU. [Internet]. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/planejamento-governanca-e-gestao/gestao-de-riscos/politica-de-gestao-de-riscos/modelos-de-referencia.htm>. Acesso em: 05 mar. 2021.

TURNER, Leslie; WEICKGENANT, Andrea; COPELAND, Mary Kay. **Accounting information systems**: controls and processes. 3. John Wiley & Sons Inc. 2017.

VIEIRA, S. A. A auditoria e os sistemas de controles internos no Brasil: antecedentes e evolução. **Revista de Economia Mackenzie**, Brasília, v. 5, n. 5, p. 175-193, 2009. Disponível em: <https://biblat.unam.mx/hevila/RevistadeeconomiaMackenzie/2007/vol5/no5/7.pdf>. Acesso em: 4 fev. 2020.

APÊNDICE**APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO E ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA****INFORMAÇÕES GERAIS – PARTE I**

Perfil do Pesquisado

1.1 - Gênero

- a) ☐ Feminino
b) ☐ Masculino

1.2 - Faixa etária

- a) ☐ até 25 anos
b) ☐ de 26 a 35 anos
c) ☐ de 36 a 45 anos
d) ☐ de 46 a 55 anos
e) ☐ acima de 55 anos

1.3 - Formação Acadêmica

- a) ☐ Ensino Fundamental
b) ☐ Ensino Médio/Ensino Técnico (ou equivalente)
c) ☐ Graduação Superior
d) ☐ Pós-Graduação

1.4 - Há quanto tempo você trabalha neste ramo?

- a) ☐ até 5 anos
b) ☐ de 6 a 10 anos
c) ☐ de 11 a 15 anos
d) ☐ de 16 a 20 anos
e) ☐ mais de 20 anos

1.5 - Qual a sua função atualmente nas empresas do Grupo L?

- a) ☐ Proprietário/Sócio proprietário
b) ☐ Administrador/Gerente geral
c) ☐ Gerente. Qual? _____
d) ☐ Colaborador
e) ☐ Outro: _____

1.6 – Tempo na organização: _____ **Desde:** _____

1.7 - Você já buscou informações anteriores ou foi instruído acerca dos procedimentos de Controle Interno?

- a) ☐ Sim

b) ☐ Não

Perfil da Organização

2.1 – Porte das empresas:

Porte	Empresa 1 - Açaiteria	Empresa 2 - Store	Empresa 3 – Crédito	Empresa 4 - Hamburgueria
Micro-Empresa (ME)	()	()	()	()
Empresa de Pequeno Porte (EPP)	()	()	()	()
Empresas de Médio/Grande Porte	()	()	()	()

2.2 – Tempo de funcionamento das Empresas:

Tempo de funcionamento	Empresa 1 - Açaiteria	Empresa 2 - Store	Empresa 3 – Crédito	Empresa 4 - Hamburgueria
Até 1 ano	()	()	()	()
Até 5 anos	()	()	()	()
Até 10 anos	()	()	()	()

2.3 – A empresas do Grupo L estão localizadas em muitos locais de funcionamento:

- a) ☐ Não
- b) ☐ Sim, na mesma cidade
- c) ☐ Sim, em cidades diferentes
- d) ☐ Outro: _____

2.4 – As organizações possuem quantos sócios-administradores:

- a) ☐ Apenas um
- b) ☐ Dois
- c) ☐ Outro: _____

NÍVEL DE ABORDAGEM E FORMALIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLES

INTERNOS – PARTE II

1.1 – Perspectiva com relação à importância dos controles internos:

(Informe a que melhor representa a visão da administração do Grupo L)

- a) A administração possui uma percepção de que é necessário possuir um sistema de controle interno;

- b) A administração tem o sistema de controle interno como prioridade;
- c) O controle interno não era uma prioridade estratégica, mas passará a ser de agora em diante;
- d) O controle interno será um dos pilares da administração a longo prazo;
- e) O controle interno não é importante na organização.

1.2 – Estado do Sistema de Controle Interno das organizações do grupo:

- a) ☐ Não existem aplicações de controle interno;
- b) ☐ Existem estudos e análises de controle interno;
- c) ☐ Estão em fase de planejamento;
- d) ☐ Estão em fase de implementação;
- e) ☐ Já existia um sistema de controle interno, mesmo que não explícito e estruturado.

1.3 – A partir da sua perspectiva, de que forma sua atuação como gestor auxilia no dia-a-dia dos processos internos da entidade?

1.4 – Conforme Almeida (2019), um bom sistema de controle interno é norteado a partir de bons princípios/ferramentas, a partir disto, marque quais são possíveis notar o uso nas empresas do Grupo L.

☐	Segregação de funções
☐	Roteirização das atividades
☐	Transações só são autorizadas mediante seus valores corretos, dentro do período de competência e registradas no sistema
☐	Custeamento de controle interno não excede os valores do benefício a ser obtido
☐	Há uma restrição aos ativos da entidade, a fim de assegurá-los e, estabelecimento de um controle físico sobre os mesmos
☐	A atribuição dos colaboradores é limitada e definida adequadamente por setor/responsabilidade
☐	Ativos em responsabilidade de alguns colaboradores, periodicamente são confrontados com os registros contábeis

1.5 – O senhor elabora/elaborou uma roteirização das atividades para os colaboradores das empresas do Grupo L?

- a) ☐ Sim, em todas as atividades
- b) ☐ Na maioria das atividades
- c) ☐ Apenas em algumas
- d) ☐ Em poucas atividades
- e) ☐ Em nenhuma

1.6 – Há uma delimitação específica quanto às atuações dos colaboradores, seguindo ferrenhamente o disposto pela administração geral:

- a) () Sim, há um senso de responsabilidade repassado para cada colaborador, independente de setores;
- b) () Sim, apenas para os colaboradores que atuam na gerência, porém, esses sabendo atuar em todas as funções de seu setor em específico;
- c) () Sim, apenas para o pessoal ligado diretamente ao operacional;
- d) () Não existem atribuição de responsabilidade, os colaboradores atuam a partir das suas funções e delimitam para si as responsabilidades que devem ter.

1.7 – A partir da sua perspectiva, quanto um sistema de controle interno bem planejado e aplicado pode contribuir para uma boa gestão dos negócios?

- a) () Pode contribuir ferrenhamente, a partir dos seus princípios (ferramentas), pois, servirão como um norte para a gestão;
- b) () Irá contribuir parcialmente, pois, sua aplicação dependeria do esforço mútuo e contínuo;
- c) () Não irá contribuir, pois, dependeria de esforço constante, principalmente de acompanhamento e revisão e no momento não há esforços/recursos destinados a isso.
- d) () Outra: _____

1.8 – Qual a sua perspectiva sobre os riscos internos ou externos que a empresa tem de lidar?

- a) () Os riscos são tratados como parte a percorrer no planejamento das entidades, pois, através dele são traçadas as estratégias de mercado, como identificar, gerir e solucionar os mesmos;
- b) () São parte integrante da atuação das entidades do Grupo L, porém, vistos apenas como empecilhos, sem uma forma específica ou planejamento prévio para lidar;
- c) () São apenas riscos e não há uma forma específica de lidar, tentando soluções no momento da sua ocorrência;
- d) () Não lidamos com o risco na nossa estratégia.

1.9 – Com relação à utilização de sistemas de informações dentro da entidade, cite a importância e como é feito o uso de tecnologias da informação a fim de otimizar o fluxo informacional e operacional da entidade.

- a) () São utilizadas em todas as atividades desempenhadas nas empresas do Grupo L, tendo em vista seu auxílio no cumprimento das atividades, bem como, no registro de informações/transações e geração de relatórios para tomada de decisões, controle e marketing e publicidade;
- b) () São utilizadas apenas como parte das atividades ligadas à venda e conferência de valores, passando relatório de controle após o procedimento;
- c) () Pouco utilizadas, sendo destinadas apenas para as vendas, sem geração de relatórios ou conferência de valores.
- d) () Não são utilizadas.

**ATIVIDADES DE CONTROLE INTERNO x MODELO INTEGRADO DE
ESTRATÉGIA E PERFORMANCE – COSO (2017)**

PARTE III

1.1 – A partir dos componentes/princípios relativos, indique os estágios de implantação em que se encontram, conforme Escala de Likert em graus de concordância:

(Marque apenas um por linha)

[1] Discordo totalmente (DT)

[2] Discordo (D)

[3] Indiferente (I)

[4] Concordo (C)

[5] Concordo totalmente (CT)

COMPONENTE	Verificação de nível do controle interno a partir da perspectiva do Framework de Estratégia e Performance (COSO 2017)					
Governança e Cultura	Princípios	DT	D	I	C	CT
	A Administração das entidades supervisiona a estratégia e cumpre responsabilidades de Governança para ajudar a diretoria e os gerentes no cumprimento da estratégia e os objetivos dos negócios.					
	A administração institui estruturas operacionais para atingir a estratégia e os objetivos dos negócios.					
	A Administração define os comportamentos que caracterizam a cultura desejada pelas entidades.					
	A Administração demonstra compromisso com os valores fundamentais das entidades do grupo.					
	Existe a preocupação e necessidade de formação de capital humano a partir da estratégia e objetivos das entidades.					

COMPONENTE	Verificação de nível do controle interno a partir da perspectiva do Framework de Estratégia e Performance (COSO 2017)					
Estratégia e Definição de Objetivos	Princípios	DT	D	I	C	CT
	A organização leva em conta possíveis efeitos do contexto de negócio sobre o perfil de riscos auferidos às empresas administradas pelo grupo L					
	A organização consegue definir o apetite ao risco na criação, preservação e realização de valores às empresas					
	A organização analisa estratégias possíveis e alternativas e as possibilidades de impacto no perfil de riscos das empresas					
	Na formulação dos objetivos das empresas, há a consideração da relevância dos riscos, assim buscando alinhar a estratégia independente dos níveis da entidade, lidando com o risco como um fator inerente à operação das entidades					

COMPONENTE	Verificação de nível do controle interno a partir da perspectiva do Framework de Estratégia e Performance (COSO 2017)					
Performance	Princípios	DT	D	I	C	CT
	Há a identificação dos riscos que impactam e podem impactar na execução da estratégia das empresas e cumprimento dos objetivos					
	Analisa o nível do (s) risco (s) identificado (s)					
	Há uma prioridade como base direcionada aos riscos, de modo que se possam selecionar respostas adequadas aos mesmos					
	A organização seleciona e elabora respostas adequadas aos riscos					
	A organização apreende e avalia uma visão concreta acerca dos possíveis riscos associados as entidades do grupo, tendo em vista todos os ramos e portes					

COMPONENTE	Verificação de nível do controle interno a partir da perspectiva do Framework de Estratégia e Performance (COSO 2017)					
Análise e revisão	Princípios	DT	D	I	C	CT
	A organização identifica e avalia possíveis mudanças das quais podem impactar de forma relevante na execução da estratégia e cumprimento dos objetivos de negócios					
	A organização ao analisar o desempenho da entidade, identifica o risco como parte deste processo, ao alinhar a estratégia e objetivos, como também ao adequar-se aos possíveis riscos existentes					
	A organização busca aprimorar continuamente o gerenciamento dos riscos corporativos associados as atividades das empresas do grupo					

COMPONENTE	Verificação de nível do controle interno a partir da perspectiva do Framework de Estratégia e Performance (COSO 2017)					
Informação, comunicação e divulgação	Princípios	DT	D	I	C	CT
	A organização faz uso e incentiva a utilização de sistemas informacionais/tecnologias nas entidades para impulsionar o gerenciamento de riscos corporativos					
	A organização possui e utiliza um canal de comunicação, a fim de oferecer suporte ao gerenciamento de riscos das empresas					
	Há a elaboração e divulgação de informações acerca dos riscos, cultura e desempenho para todos níveis da entidade e para os <i>stakeholders</i>					

ROTEIRO DE ENTREVISTA COM O GESTOR

1. O senhor acredita que um sistema de controle interno bem planejado e implementado poderia contribuir para uma gestão mais eficaz no âmbito das entidades do Grupo L? Por quê?
2. Conforme os princípios de controle interno descritos no questionário, o senhor pode informar quais dessas ferramentas são utilizadas nas empresas do Grupo L?

3. Como o senhor acha que essas ferramentas podem auxiliar nas atividades das empresas e geração de resultados benéficos?
4. O senhor pode explicar como é/foi feita a segregação de funções e a roteirização das atividades dos colaboradores?
5. O senhor já notou irregularidades existentes após confrontos com dados contábeis? Ex.: Falta no estoque da empresa, ativos em falta, caixa menor/maior que o valor registrado
6. Há padronização nos processos internos das empresas do Grupo L?
7. Existem atividades de verificação/acompanhamento com relação desses processos internos das entidades do Grupo L? (Se sim, como são realizados? Quem as realiza?)
8. A direção-geral do Grupo L que dá o ritmo da atuação da entidade, a partir da instituição de atividades específicas de verificação, controle, ou seja, delimitando responsabilidades?
9. Existem reuniões gerenciais com o pessoal-geral do Grupo L para traçar os objetivos e definir a estratégia da empresa?
10. O Grupo L ao traçar sua estratégia, missão, visão e valores, lidou com os riscos inerentes às atuações das empresas integrantes? Se sim, como é visto o risco a partir da perspectiva de gestor e como é alocado na estratégia do Grupo?
11. A empresa prioriza os problemas de curto-prazo ou longo-prazo? Por quê?
12. Quais foram as principais dificuldades encontradas nas atuações das empresas do Grupo L?
13. Já foi possível em algum momento das atuações das entidades do Grupo L, realizar a identificação, avaliação e responder à algum risco aparente?
14. Há um planejamento de como lidar com a velocidade das informações, sejam elas internas e externas, de modo que possam estrutura-las da melhor forma, mas também, identificando se possuem impacto positivo ou negativo e quais são seus riscos?
15. Com uma visão de longo prazo, há uma pretensão do Grupo L devido às novas tecnologias dispostas no mercado, em automatizar algumas atividades, a fim de propor melhores resultados, não indo além do conceito de Custo x Benefício?
16. O senhor acredita que com um gerenciamento de riscos mais eficaz nas empresas do Grupo L, pode haver uma forma de lidar melhor com os riscos inerentes à atuação das empresas, proporcionando uma diminuição de custos em algumas atividades, inclusive nas atividades de gerenciamento de riscos?
17. A partir do momento em que o Grupo L consegue distinguir todos os riscos pertinentes e inerentes aos ramos de atuação das empresas, o senhor acredita que haverá uma identificação, avaliação e resposta aos riscos de forma mais prévia, assim, formando uma organização mais resiliente e coordenada?
18. O senhor planeja implementar um setor ou pessoa específica para cuidar de um sistema de controle interno nas entidades do Grupo L? (Como planejaria implementar?)