

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

DIEGO JOSÉ ALVES MONTEIRO

**A UTILIZAÇÃO DO CONTROLE INTERNO EM UMA INDÚSTRIA DE
EMBALAGENS PLÁSTICAS: um estudo comparativo entre as
práticas de controle e o modelo COSO I**

**JOÃO PESSOA
2014**

DIEGO JOSÉ ALVES MONTEIRO

**A UTILIZAÇÃO DO CONTROLE INTERNO EM UMA INDÚSTRIA DE
EMBALAGENS PLÁSTICAS: um estudo comparativo entre as
práticas de controle e o modelo COSO I**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Departamento de Finanças e Contabilidade, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis, tendo como orientadora a professora Ms. Mirza Cunha Saraiva.

**JOÃO PESSOA
2014**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

M775u Monteiro, Diego José Alves.

A utilização do controle interno em uma indústria de embalagens plásticas: um estudo comparativo entre as práticas de controle e o modelo COSO I. / Diego José Alves Monteiro. – João Pessoa: UFPB, 2014.
55f.: il

Orientador(a): Prof^a. Ms. Mirza Cunha Saraiva.

Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – UFPB/CCSA.

1. Indústria de plásticos – controle interno. 2. Metodologia – COSO I.
I. Título.

UFPB/CCSA/BS

CDU: 658.15(043.2)

DIEGO JOSÉ ALVES MONTEIRO

**A UTILIZAÇÃO DO CONTROLE INTERNO EM UMA INDÚSTRIA DE
EMBALAGENS PLÁSTICAS: um estudo comparativo entre as
práticas de controle e o modelo COSO I.**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Resultado: _____

João Pessoa, ____ de ____ de 2014

BANCA EXAMINADORA

Prof^a. Ms. Mirza Cunha Saraiva
Orientadora

Prof. Ms.
Ionara Stéfani Viana de Oliveira

Prof^a. Dr^o.
Epitácio Ezequiel de Medeiros

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, por ser essencial em minha vida, autor de meu destino, meu guia, socorro presente na hora da angústia, ao meu pai Gilberto, minha mãe Sônia e a minha noiva Susany por todo carinho e apoio.

AGRADECIMENTOS

A Deus pelo dom da vida, pelo seu amor e cuidado infinito, me guiando nas dificuldades que encontrei ao longo da minha caminhada.

Aos meus pais Gilberto Monteiro e Sônia Maria Alves, que mesmo com a distância sempre me acolheram com toda dedicação e amor.

Ao meu irmão Thiago Monteiro com suas palavras de apoio e perseverança diante das dificuldades.

A minha noiva Susany Souza, pela compreensão, por esta sempre ao meu lado, com todo amor, carinho e paciência.

A professora Mirza Cunha Saraiva pela dedicação e grande apoio na construção do presente trabalho, que mesmo com o pouco tempo que tínhamos até a sua conclusão, esteve sempre disposta a me auxiliar.

Aos amigos e colegas, pelo incentivo, apoio e cumplicidade. Companheiros de turma e irmãos na amizade que fizeram parte da minha formação e que vão continuar presentes em minha vida.

“Há escolas que são gaiolas. Há
escolas que são asas. Escolas que
são gaiolas existem para que os
pássaros desaprendam a arte do
voo. Pássaros engaiolados são
pássaros sob controle. [...] Escolas
que são asas não amam
pássaros engaiolados. O que elas
amam são os pássaros em voo.
Existem para dar aos pássaros
coragem para voar.”
Rubem Alves

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo identificar quais as atividades operacionais de controle interno são utilizadas em uma indústria de embalagens plásticas da cidade de Cabedelo que estão em conformidade com a metodologia COSO I, já que essa metodologia propõe uma estrutura de controle interno para as organizações. Sendo assim, para o alcance desse objetivo, realizou-se um estudo de caso de caráter exploratório, com apresentação dos resultados de forma qualitativa e quantitativa. Os dados necessários para a realização desta pesquisa, foram obtidos por meio de um questionário, que visou diagnosticar as características do COSO I presente no controle interno da empresa, além de verificar qual a importância dada pelos funcionários sobre os componentes desse controle. Os resultados obtidos apontaram que os padrões de comportamento da empresa baseiam-se na ética e na integridade, porém há uma eficiência no repasse das informações acerca desses padrões através de um código de conduta formal ou por outras normas. Além disso, quanto ao componente monitoramento, observou-se o quanto este é realizado de forma contínua, tempestiva e dinâmica, tomando as ações corretivas sempre que houver necessidade. Portanto, diante desses resultados, concluiu-se que a empresa estudada contempla a maioria das características sugeridas pelo modelo COSO I, embora alguns aspectos não estejam de total acordo com os preceitos desse modelo.

Palavras-chave: Controle interno. Indústria de plásticos. COSO I.

ABSTRACT

This study aims to identify the operational activities of internal control are used in an industry of plastic packaging Cabedelo city that are in accordance with the methodology COSO I, since this methodology proposes a framework of internal controls for organizations. Thus, to achieve this goal, we performed a case study of an exploratory nature, to present the results of qualitative and quantitative way. The data required for this research were obtained through a questionnaire that aimed at diagnosing the characteristics of COSO I present in the company's internal control, and verify the importance given by the staff on the components of this control. The results showed that the patterns of behavior of the company based on ethics and integrity, but there is an efficiency in the transfer of information on these standards through a formal code of conduct or other rules. Moreover, as the monitoring component, we observed how this is carried out continuously, timely and dynamic fashion, taking corrective action whenever necessary. Therefore, given these results, it was concluded that the studied company offers most of the features suggested by the COSO model I, although some aspects are not in total agreement with the precepts of this model.

Keywords: Internal control. Plastics industry. COSO I.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Aplicação dos questionários por setores da empresa.....	28
Tabela 2 – Frequência dos dados sobre o Ambiente de controle.....	28
Tabela 3 – Frequência das características do COSO na empresa.....	31
Tabela 4 – Frequência das atividades de controle presentes e ausentes na empresa.....	32

LISTA DE SIGLAS

ABIPLAST – Associação Brasileira da Indústria do Plástico

ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants

ANVISA – Agência Nacional de Vigilância Sanitária

AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

FLAI – Federação Latinoamericana de Auditoria Interna

SEBRAE – Serviço Brasileiro de apoio à micro e pequenas empresas

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Comparação dos resultados do Ambiente de controle.....	34
Quadro 2 – Comparação dos resultados da Avaliação dos riscos.....	36
Quadro 3 – Comparação dos resultados das atividades de controle.....	37
Quadro 4 – Comparação dos resultados de informação e comunicação.....	38
Quadro 5 – Comparação dos resultados de monitoramento.....	39

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Delimitação do tema	12
1.2 Definição do problema	14
1.3 Objetivos.....	14
1.3.1 Geral	14
1.3.2 Específicos	15
1.4 Justificativa	15
1.5 Estrutura do Trabalho.....	16
 2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	 18
2.1 Controle Interno	18
2.2 O COSO.....	21
 3. METODOLOGIA	 24
3.1 Classificação da Pesquisa	24
3.2 Universo e Amostra da Pesquisa	25
3.3 Coleta e Análise de Dados	25
 4 RESULTADOS.....	 28
4.1 Aplicações do Controle Interno na Indústria.....	28
4.2 Nível de relevância dos componentes do COSO na empresa	34
 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	 41
5.1 Limitações e sugestões.....	43
 REFERÊNCIAS	 44
APÊNDICE	47
ANEXOS	54

1 INTRODUÇÃO

1.1 Delimitação do tema

A maneira relevante e intensa que os produtos de plástico têm na vida das pessoas influencia diretamente o crescimento deste mercado a nível mundial. Este crescimento vem sendo evidenciado através do interesse da população em utilizá-los no seu dia-a-dia e também pela vantagem de serem recicláveis. Dessa forma, devido as suas variadas aplicações, o plástico ganha espaço em diversos setores, pois atua tanto como insumo na produção de outros bens, como também na forma de produto final, destinado diretamente ao consumidor.

Quanto ao desenvolvimento, os produtos de plástico variam desde os mais simples até os complexos. Estes mais desenvolvidos são fabricados com uma tecnologia de última geração e se direcionam para um novo mercado que promove a transformação interna da produção, ampliando a utilidade dos produtos transformados do plástico, seja na produção de revestimentos de aeronaves e de equipamentos médico-hospitalares, na fabricação de prótese humana ou de uma lista de outras aplicações que demonstram o atual momento desse mercado que se caracteriza por inovações tecnológicas (ABIPLAST, 2012).

O número de empresas de transformados plásticos no Brasil corresponde a 11.670, conforme a ABIPLAST (2013), o que representa 2% da produção mundial, enquanto que a China é representante de 23,9%, sendo este o país que mais produz transformados plásticos no mundo.

Dentre os setores que mais se utilizam de produtos plásticos no país, a construção civil e o setor de alimentos e bebidas tem seu consumo equivalente a 16% do total nacional desses produtos, enquanto que os setores de automóveis e autopeças equivale a 15% (ABIPLAST, 2013). Além destes, o setor de borracha e plástico também são grandes demandantes de insumos, já que podem utilizar-se de filmes e de placas de plástico para transformação em embalagens.

O setor de embalagens plásticas dá início a sua cadeia produtiva a partir do petróleo. Este por sua vez, ao passar por um processo de modificação dá origem a uma primeira geração de substâncias, como o eteno e o propeno, considerados matérias-primas básicas. Já a segunda geração são as resinas plásticas como o

poliestireno, o polipropileno e o polietileno. Estas resinas, na terceira geração são utilizadas por empresas industriais de embalagens, de peças técnicas, por exemplo, que originarão o produto que será utilizado pelos consumidores.

Para que a cadeia produtiva e os demais procedimentos operacionais de uma indústria ocorram de maneira satisfatória, deve existir um sistema atuando de forma integrada em todos os setores e que seja capaz de fornecer razoável segurança a empresa, evitando riscos e fraudes. O sistema de controle interno possui a capacidade de realizar tais procedimentos quando implementado de forma coerente com as necessidades reais da empresa. De forma que, quanto maior o porte da mesma, maior a complexidade desse sistema.

Conforme Attie (1998), o controle interno é usado como estratégia promissora de elevar a confiabilidade das informações administrativas, para que a tomada de decisões seja a mais fidedigna possível com a realidade da indústria. Visando assim, a continuidade do fluxo das operações realizadas e das informações, para que sejam alcançados melhores resultados e diminuição dos riscos financeiros.

Sendo assim, o controle interno é desenvolvido para proporcionar segurança na realização dos objetivos ligados a operações, divulgações e conformidade. De forma que, os níveis de controle sobre procedimentos operacionais dos serviços e produtos evidenciarão a eficiência dos gestores da empresa.

De acordo com Audibra (1992, p.48):

Controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a alta administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos.

Nessa perspectiva, objetiva-se com o presente estudo, identificar quais as atividades operacionais de controle interno são utilizadas em uma indústria de embalagens plásticas da cidade de Cabedelo que estão em conformidade com a metodologia COSO I, além de avaliar a importância atribuída a estas atividades da empresa.

1.2 Definição do problema

A metodologia COSO I foi elaborada pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* ou Comitê das Organizações Patrocinadoras (COSO). E este por sua vez, dita normas e diretrizes há muitos anos mundialmente, sendo reconhecido como *Framework* ou estrutura conceitual de controle interno.

Segundo o COSO (2013) o controle interno consiste em um processo de tarefas e atividades contínuas que são conduzidas por pessoas, para o alcance dos objetivos da empresa, gerando segurança para os gestores, sendo ainda adaptável à estrutura da mesma.

Diante desse contexto, a problemática a ser colocada nesta pesquisa emerge do seguinte questionamento: **Quais as atividades operacionais de controle interno são utilizadas em uma indústria de embalagens plásticas da cidade de Cabedelo que estão em conformidade com a metodologia COSO I?**

O resultado desse questionamento, além de fornecer subsídios para futuras pesquisas, permitirá também o fornecimento de informações aos gestores que ao compreenderem que o sistema de controle interno adequado as necessidades das empresas, tem a função de protegê-la do risco monetário e não monetário, passarão a enxergar o controle interno como um sistema que visa estabilizar a empresa.

1.3 Objetivos

1.3.1 Geral

Evidenciar quais as atividades operacionais de controle interno são utilizadas em uma indústria de embalagens plásticas da cidade de Cabedelo que estão em conformidade com a metodologia COSO I.

1.3.2 Específicos

- Investigar as práticas de controle interno utilizadas na indústria de embalagens plásticas;
- Comparar as práticas de controle interno realizadas com as orientações do COSO I;
- Avaliar a importância atribuída aos procedimentos de controle interno na indústria de embalagens plásticas.

1.4 Justificativa

De acordo com os dados da ABIPLAST (2013), no Brasil existem 11.670 empresas de transformados plásticos. Dentre estas, 0,9% estão localizadas na Paraíba, representando um total de 109 empresas no Estado. Sendo assim, a Paraíba encontra-se no 12º lugar no ranking das empresas desse segmento instaladas no Brasil.

A indústria em estudo, segundo a metodologia do SEBRAE, é considerada uma empresa de médio porte, já que possui de 100 a 499 funcionários. Dessa forma, no Brasil as empresas de transformados plásticos deste porte, conforme a ABIPLAST (2013), correspondem a 680 empresas, representando cerca de 6% do total dessas empresas no país.

O setor de embalagens é um segmento do mercado em crescimento, pois o plástico nos dias atuais vem sendo produzido em diversas formas, com variadas utilidades para a população. Nesse sentido, de acordo com Nascimento e Reginato (2007), o mundo dos negócios é um ambiente complexo, cheios de imprevistos, sendo o seu controle permanente uma função gerencial relevante para o sucesso das organizações. De forma que administrar se trata de uma contínua vigilância e constante correção de erros, para que não ocorram prejuízos provocados por negligências que poderiam ter sido evitadas através de um controle eficiente.

Assim como qualquer empresa de outro setor, as indústrias de embalagens plásticas devem procurar se estabelecer no mercado concorrido através de seus aspectos positivos. E um fator determinante que revela a empresa como estão seus produtos, é o nível de aceitação e satisfação do cliente. Para isso, os processos da

empresa devem funcionar de forma integrada, fazendo com que desde os funcionários de produção até a alta administração entendam a importância que existe no controle de qualquer processo da empresa.

Um outro fator importante para a realização dessa pesquisa, é que são poucos os trabalhos empíricos que investigam e comparam as práticas de controle interno de uma empresa do segmento de transformados plásticos com o modelo COSO I.

Assim, a análise do controle interno em um conceito mais amplo refere-se não só a ideia de evitar fraudes e sim à sua utilidade no funcionamento normal dos processos existentes em uma empresa.

Sendo assim, a presente pesquisa justifica-se pela relevância do tema, pois com o crescimento enorme e acelerado do mercado do plástico, este setor se tornou mais competitivo e os controles internos são um diferencial benéfico para as organizações. Assim, esse estudo é importante para estimular a adesão das empresas a um sistema de controle interno cada vez mais eficiente, independente do porte ou da atividade que realize.

Logo, essa pesquisa visa contribuir para que mais estudos defendam o sistema de controle interno em seu conceito ampliado e também disseminem a ideia de comparar este sistema com um método de referência, como o COSO nas demais empresas brasileiras. Reforçando assim, que se deve buscar a adequação das práticas de controle interno com a situação atual da empresa.

1.5 Estrutura do Trabalho

Quanto à estrutura, a presente pesquisa foi em quatro capítulos da seguinte maneira:

- Capítulo I – Apresenta o tema e a definição do problema de pesquisa, bem como os objetivos gerais e específicos, a justificativa e a estrutura do trabalho.
- Capítulo II – Comporta o referencial teórico do trabalho, apresentando

uma reunião da literatura sobre os assuntos relevantes para a compreensão da pesquisa.

- Capítulo III – Contempla a metodologia utilizada na pesquisa, apresentado o que foi realizado para obtenção das informações acerca da empresa estudada.
- Capítulo IV – Destaca a análise dos resultados, conforme os dados obtidos durante o estudo.
- Capítulo V – Contém as considerações finais, com a reunião das ideias através de uma síntese do estudo. Além da identificação se a pesquisa correspondeu às expectativas, descrição das dificuldades encontradas para a realização da mesma e as recomendações para estudos subsequentes. Contemplando assim ao final das considerações as referências e o apêndice.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Controle Interno

O Brasil praticamente desconhece o significado real de controle interno, pois, este geralmente é dito como sinônimo de auditoria interna (ATTIE, 1998). No entanto, ainda de acordo com o autor esta é uma visão inadequada, já que auditoria é o ato de revisão e apreciação dos controles internos, enquanto que o controle interno se trata de procedimentos de organização utilizados como planos permanentes da empresa.

Sabe-se também que controle interno é frequentemente associado com escândalos de fraudes. Sendo assim, mesmo que de fato isso ocorra no âmbito empresarial, geralmente este não é associado com a normalidade dos negócios. Logo, tem-se em confronto duas visões, uma de foco antifraude e outra de foco na gestão empresarial, revelando que controle interno e gestão possuem vínculo com potencial informativo para os administradores (PEREIRA, 2008).

As discussões iniciais focavam a adoção do controle interno apenas como um instrumento da auditoria contábil usado para determinação da fidedignidade das demonstrações, para impedir fraudes e para definir qual a extensão dos testes realizados na auditoria (TENÓRIO, 2007). Dessa forma, na década passada entendia-se controle interno como:

(...) qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a alta administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos (AUDIBRA; 1992; p.48).

Os conceitos vêm sendo aprimorados e após alguns anos da formulação dessa definição da AUDIBRA, foram surgindo mais descrições como o da American Institute of Certified Public Accountants - AICPA (ATTIE, 2000, p.110) que afirmou:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Mesmo com o surgimento de conceitos mais amplos, ainda é necessário o aperfeiçoamento destes com as reais e atuais funções do controle interno dentro de uma empresa. Por isso, são desenvolvidos, com o passar do tempo, primeiramente no meio acadêmico e em posterior por instrumentos legais, mais definições sobre este assunto, visando torná-lo mais adequado com a realidade. A exemplo de Almeida (2003, p. 63) que descreveu:

O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Além disso, reforça Padoveze (2004) que o controle é uma das fases do processo de gestão empresarial, com atividade contínua e recorrente, dentro de um enfoque sistêmico avaliando a conformidade dos planos e sua execução, com o objetivo de identificar, corrigir e ajustar os desvios ocorridos para garantir a otimização da gestão.

Assim, as definições mais atuais sobre controle interno revelam que nas organizações, este representa um conjunto de ações realizado para desenvolver uma eficiência operacional, auxiliando a administração a identificar erros, traçar metas para melhorar a eficiência das operações e criar planos para correção de problemas. Dessa forma, em uma declaração mais recente “o controle interno auxilia as entidades a alcançar objetivos importantes e a sustentar e melhorar seu desempenho” (COSO, 2013, p. 4).

A partir dos conceitos já descritos, é visível a importância de um sistema de controle interno integrado nas empresas seja qual for o seu porte. Pois, como constatou Rolim (2010) em seu estudo, o controle interno nas pequenas e médias empresas se mostra como uma ferramenta de grande importância para o controle e fiscalização dos diversos setores dessas empresas.

Sendo assim, diante dos resultados positivos que o controle interno traz às organizações, foram descritos por Rezende e Favero (2004) e Jacques (2007) as suas funções:

a) preventivos ou “a priori” - reduzindo a frequência com que as causas de exposição ocorrerão, servindo como um guia. É o projetado com a finalidade de

evitar a ocorrência de erros, desperdícios ou irregularidades. Exemplo: o fechamento da porta de seu carro e da sua casa.

b) detectivos ou concomitantes - detectando as causas de exposição durante a ocorrência do fato. Permitindo a adoção de medidas tempestivas de correção. Exemplo: o alarme de seu carro ou residência, disparando. Permite evitar que o fato ocorra.

c) corretivos ou “a posteriori” - auxiliando na investigação e correção das causas de exposição detectadas, pois os fatos já ocorreram. Permitindo a adoção posterior de ações corretivas. Exemplo: Ocorrendo o fato (roubo), medidas de segurança serão providenciadas como: instalação de alarmes.

Como o controle depende de toda a organização, para desenvolver um sistema de controle interno é essencial a divisão das funções de controle entre os funcionários, devendo existir confiança nestes colaboradores escolhidos. Dessa forma, baseado na relação de confiança entre os administradores e os demais funcionários da organização, para a distribuição das funções deve haver um planejamento para que nenhum destes funcionários controlem isoladamente todas as fases de um processo na organização (OLIVEIRA et. al., 2008, p.87). Pois, como afirma Almeida (2003, p. 67):

A segregação de funções consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, devido ao fato de essas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno.

Nessa perspectiva, para que o sistema de controle interno atue conforme suas funções é relevante que se tenha o comprometimento de todos os colaboradores de uma organização seja qual for sua atividade nesta. Por isso, desde sua implantação os administradores devem ser os primeiros a demonstrar interesse em realizar seus deveres de forma correta, promovendo a obediência das leis e regulamentos, divulgando de forma constante o quanto é essencial agir de forma ética para que ocorra crescimento individual dos funcionários, culminando assim no sucesso da organização.

2.2 O COSO

Entre as metodologias disponíveis para se implementar os controles internos, encontra-se o Sistema COSO - The Committee of Sponsoring Organizations ou Comitê das Organizações Patrocinadoras. Sendo este formado por representantes da American Accounting Association, American Institute of Certified Public Accountants, Financial Executives International, Institute of Management Accountants e pelo Institute of Internal Auditors, ao qual está ligado a AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil, através da FLAI – Federação latino-americana de Auditores Internos (COSO, 2007).

Este comitê foi criado pela recomendação da Lei Sarbanes-Oxley ou SOX promulgada pelo governo dos Estados Unidos, devido os escândalos de fraudes que ocorreram no início dos anos 2000 envolvendo companhias americanas. Esta Lei teve o objetivo de resgatar a confiança perdida por investidores das empresas, como a Enron, WorldCom e Tyco, que vieram a falência devido a fraudes praticadas pela alta administração, provocando assim uma crise de credibilidade no mercado de capitais (SANTOS; LEMES, 2004).

Com o objetivo antifraude, a SOX “gerou um conjunto de novas responsabilidades e sanções aos administradores para evitar práticas lesivas que expõe as sociedades anônimas a elevados níveis de risco” (OLIVEIRA; LINHARES, 2007, p.164). Sendo assim, a partir da Lei Sarbanes-Oxley foi criado o modelo COSO (*Committee of Sponsoring Organizations*) ou Comitê das Organizações Patrocinadoras, que possibilita:

...que as organizações desenvolvam, de forma efetiva e eficaz, sistemas de controle interno que se adaptam aos ambientes operacionais e corporativos em constante mudança, reduzam os riscos para níveis aceitáveis e apoiem um processo sólido de tomada de decisões e de governança da organização (COSO, 2013, p. 4).

Sendo assim, o COSO trata-se de uma iniciativa privada independente com a responsabilidade de evitar fraudes, além de elaborar recomendações para empresas abertas, para seus auditores e instituições educacionais assessorando a Comissão Nacional sobre Relatórios Financeiros Fraudulentos (BORGERTH, 2007). Além disso, afirma Maia et al., (2005, p. 57) que o modelo COSO foi “adotado e

geralmente aceito como estrutura para os controles internos das organizações que o utilizam para medir a eficiência dos sistemas de controles internos”.

O comitê das organizações patrocinadoras, mais tarde denominada de COSO, publicou a sua primeira versão em 1992, a obra Controle interno – Estrutura integrada, que obteve grande aceitação, tomando proporções mundiais, pois o COSO é reconhecido como uma metodologia de desenvolvimento, implementação, condução e avaliação da eficácia do controle interno (COSO, 2013).

De acordo com esse comitê, existe uma relação entre os objetivos e os componentes do controle interno. Esta relação é direta, pois os objetivos são o que a organização busca alcançar e os componentes representam o que é necessário para alcançá-los, além da estrutura organizacional (COSO, 2013). Ainda conforme o autor, as categorias de objetivos em diferentes aspectos do controle interno são:

- **Operacional:** Esses objetivos relacionam-se à eficácia das operações da entidade, inclusive as metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de perdas de ativos.
- **Divulgação:** Esses objetivos relacionam-se a divulgações financeiras e não financeiras, internas e externas, podendo abranger os requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros termos estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos ou às políticas da entidade.
- **Conformidade:** Esses objetivos relacionam-se ao cumprimento de leis e regulamentações às quais a entidade está sujeita.

Os cinco componentes do COSO são integrados entre eles e entre os objetivos e a estrutura organizacional (COSO, 2013). Dessa forma, os componentes são:

- **Ambiente de controle:** Conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para o controle interno, possuindo impacto pervasivo sobre todo o sistema de controle interno (COSO, 2013). Sendo assim, conforme Lopes e Lima (2003) o ambiente de controle “reflete a abordagem da organização para o controle de suas atividades...”.

- **Atividades de controle:** São atividades realizadas em todos os níveis da entidade, de natureza preventiva ou de detecção (COSO, 2013). Reforça ainda Maia et al (2005) que ao longo da avaliação de cada objetivo, deve ser documentado e cada risco identificado deve ser priorizado.
- **Atividades de monitoramento:** Trata-se de um conjunto de avaliações contínuas, independentes ou uma combinação das duas para se certificar da presença e do funcionamento dos cinco componentes do controle interno (COSO, 2013). Conforme Ferreira, Valente e Asato (2002) essas atividades são relativas às alçadas, autorizações, conciliação, revisões de desempenho, segurança física, segregação de funções, sistemas informatizados e normatização interna.
- **Avaliação de riscos:** Processo dinâmico e interativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos (COSO, 2013). Atuando por meio de um acompanhamento, diante da necessidade de verificação da eficácia do processo como um todo e de suas etapas (FERREIRA; VALENTE; ASATO, 2002, p. 6).
- **Informação e comunicação:** A comunicação interna é o meio pelo qual as informações são transmitidas para a organização. Enquanto que a comunicação externa permite o recebimento de informações externas e proporcionam informações a partes externas em respostas a requisitos e expectativas (COSO, 2013). O COSO (2007, p. 76) reforça que as “informações são necessárias em todos os níveis de uma organização, para identificar, avaliar e responder a riscos, administrá-la e alcançar seus objetivos”.

3. METODOLOGIA

3.1 Classificação da Pesquisa

Com o objetivo de identificar quais os procedimentos operacionais de controle interno estão sobre influência do modelo de referência COSO I, em uma indústria de embalagens plásticas da Paraíba de médio porte, no município de Cabedelo, realizou-se, um estudo de tipologia exploratória.

Afirma Gil (2002, p. 41) que esse tipo de pesquisa “tem como objetivo principal (...) o levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas como problema pesquisado e análise de exemplos”. E de acordo ainda com o autor, este na maioria dos casos é utilizado em pesquisa bibliográfica e estudos de caso.

Nessa perspectiva, o presente trabalho foi configurado como um estudo de caso, que conforme Vergara (2005, p.49) “Estudo de caso é o circunscrito a uma ou poucas unidades, entendidas essas como pessoa, família, produto, empresa, órgão público, comunidade ou mesmo país. Tem caráter de profundidade e detalhamento”.

Além do estudo de caso esse trabalho também se classifica como uma pesquisa bibliográfica, já que este se caracteriza como “...um conjunto ordenado de procedimentos de busca por soluções, atento ao objeto de estudo, e que, por isso, não pode ser aleatório” (LIMA; MIOTO, 2007, p. 38). Que segundo Martins e Lintz (2009), trata-se de um modelo amplamente utilizado em monografias, com o objetivo de reunir a literatura disponível sobre o assunto que se deseja estudar, para uma posterior discussão e explicação do tema.

Portanto, os resultados apresentados nesse trabalho tiveram aspecto qualitativo e quantitativo, tendo em vista que, no aspecto qualitativo “a pesquisa tem o ambiente como fonte direta de dados” (PRODANOV; FREITAS, 2013, p. 69-70). Enquanto que, conforme ainda o mesmo autor, o aspecto quantitativo “traduz em números opiniões e informações para classifica-las e analisá-las”.

3.2 Universo e Amostra da Pesquisa

A pesquisa foi realizada em uma indústria de embalagens plásticas pelo fato de ser uma empresa com o setor de controle interno em constante aprimoramento. Esta indústria está localizada na Paraíba, na cidade de Cabedelo, e faz parte do universo de 107 empresas de transformados plásticos existentes no Estado da Paraíba segundo a ABIPLAST (2013).

É uma empresa genuinamente brasileira, no mercado desde 1992, especializada no desenvolvimento, fabricação e comercialização de embalagens flexíveis, voltadas para o acondicionamento de resíduos hospitalares e resíduos comuns.

Para tanto, possui autorizações do Ministério da Saúde, ANVISA e ABNT, que são imprescindíveis para a fabricação e comercialização de embalagens para descarte de resíduos infectantes. Além disso, no ano de 2008, essa indústria, recebeu o prêmio Sesi, de Melhor Empresa de Porte Médio para se trabalhar no Nordeste do Brasil.

3.3 Coleta e Análise de Dados

A pesquisa foi realizada a partir de uma investigação das práticas de controle interno na empresa em estudo. Investigação esta que foi possível, por meio da verificação do que está disponível na literatura, assim como de informações fornecidas por meio de questionário estruturado, que segundo Martins e Lintz (2009, p.38) é definido como “um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis, e situações, que se deseja medir, ou descrever”.

Esses questionários foram direcionados a alguns funcionários dos seguintes departamentos: recursos humanos, logística, Programação do controle de produção/Expedição, finanças, contabilidade e controladoria, compras, controle de qualidade, manutenção, tecnologia da informação e diretoria. Sendo de preferência escolhidos como respondente o responsável de cada departamento e um dos seus subordinados.

O questionário foi dividido em duas partes, denominadas de parte 1 e parte 2. Sendo a primeira parte responsável pela coleta das informações gerais do respondente, quanto ao sexo, idade, função, escolaridade, formação acadêmica, tempo de serviço e área de trabalho. Enquanto que, a segunda parte, constitui-se de 4 blocos (A, B, C, D), com 64 questões fechadas, organizados de acordo com os componentes do COSO I, visando assim adquirir informações sobre estes na empresa em estudo.

As questões sobre ambiente de controle (questões de 1 à 15) foram destinadas a todos os respondentes, enquanto que, todo o questionário (questões de 1 à 64) foram respondidas aos diretores e ao profissional contábil da empresa. Sendo excluídos os demais funcionários, pois as perguntas relacionavam-se com a área administrativa.

As questões fechadas são de dois tipos. Uma que possibilita respostas variáveis de “SIM” ou “NÃO”, sendo de caráter informativo, visando conhecer a aplicação do controle interno na indústria. E uma segunda parte de variáveis que para as mesmas perguntas em vez de respostas de sim ou não, os respondentes revelam a partir de expressões tabuladas de zero até cinco sua opinião sobre o grau de importância para o tema de cada pergunta.

Essas expressões tabuladas obedecem a escala Likert, que neste trabalho contém 6 pontos (0, 1, 2, 3, 4, 5), sendo o zero e um (menor relevância), dois e três (média relevância) e o quatro e cinco (maior relevância).

Foi escolhido a escala Likert porque é possível conhecer o nível de confirmação dos respondentes diante do tema e para que fosse alcançado um dos objetivos da presente pesquisa, de avaliar a importância atribuída aos procedimentos de controle interno na indústria de embalagens plásticas em estudo.

As questões sobre o ambiente de controle vão do número 1 ao número 15. Sendo estas questões adaptadas de Neves (2010), que em seu estudo verificou as características do controle interno em uma empresa prestadora de serviços tendo como base o modelo COSO. Levando em consideração que, estas questões são instrumentos já testados anteriormente por Rodrigues e Cordeiro (2006), afirmam este autor e Martins e Lintz (2009, p.31) que quando os instrumentos já forem testados, possibilita uma maior confiança e validade dos resultados a serem obtidos.

Além das questões do bloco A terem sido adaptadas de questões já aplicadas em outro estudo, o presente trabalho, também lançou deste artifício para as demais questões. Sendo assim, houve a mesclagem de dois questionários para que fosse formado um que permitisse atingir os objetivos propostos, adaptando assim o questionário da presente pesquisa, a partir do modelo de questionário utilizado na escala Likert por Zanoni (2010), pois, em seu estudo o autor utilizou esta escala para atender a um dos objetivos de sua dissertação, de diagnosticar a visão de alguns funcionários da empresa, com relação aos componentes dos controles internos.

Por meio das informações obtidas foi realizado a análise dos dados, através do confronto destes com as normas do modelo COSO I, que se trata da primeira metodologia publicada pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* ou Comitê das Organizações Patrocinadoras, que se refere às medidas de controle interno em uma estrutura integrada.

4 RESULTADOS

4.1 Aplicações do Controle Interno na Indústria

Com o objetivo de identificar quais as atividades operacionais de controle interno são utilizadas em uma indústria de embalagens plásticas da cidade de Cabedelo que estão em conformidade com os 5 componentes do COSO I (ambiente de controle, atividades de controle, avaliação de riscos, informação e comunicação e monitoramento), foram enviados 15 questionários com 64 perguntas fechadas, as quais possibilitaram respostas de “sim” ou “não”. Desses 15 questionários enviados, todos foram entregues e respondidos, o que representa um total de 100% da população pesquisada.

O bloco A, referente ao ambiente de controle, foi respondido por alguns dos responsáveis pelos setores e por funcionários subordinados dos departamentos da empresa, conforme apresenta a tabela 1. Porém, os demais blocos do questionário foram respondidos apenas pelo diretor industrial e pelo *Controller*, pois foram considerados dentre a população pesquisada, os que mais participam das atividades de controle interno.

As lacunas vazias observadas na coluna dos profissionais responsáveis pelos setores na tabela 1 justificam-se pelo fato de que os cargos encontravam-se sem esses funcionários, pois, a empresa passa por um processo de seleção para ocupação desses cargos. Visto que, esses departamentos estão sob a responsabilidade do *Controller* e do diretor industrial.

Além disso, as lacunas vazias na coluna dos profissionais subordinados são explicadas, devido à preferência da aplicação do questionário aos funcionários que trabalham de maneira associada aos responsáveis por cada departamento.

Tabela 1 – Aplicação dos questionários por setores da empresa

SETOR	RESPONSÁVEIS	SUBORDINADOS
Recursos humanos		Assistente de RH
Logística	Supervisor	Almoxarife
PCP/Expedição	Coordenador	
Finanças	Gerente financeiro	
Contabilidade e Controladoria	Controller	Especialista em custos
		Analista contábil
Compras		Comprador
Controle de qualidade		Inspetor de qualidade
Manutenção	Coordenador	
Tecnologia da informação	Gerente	
Diretoria	Diretor industrial	
Produção	Supervisor de produção	
	Gerente industrial	
TOTAL	9	6

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

Considerando-se que o bloco A contém 15 questões, foram obtidas um total 225 respostas conforme demonstra a tabela 2. Observou-se que, em média, 85% das questões investigadas foram respondidas com um “SIM”, demonstrando a presença da metodologia COSO no ambiente de controle da empresa.

Tabela 2 – Frequência dos dados sobre o Ambiente de controle

QUESTÕES	SIM	FREQUÊNCIA	NÃO	FREQUÊNCIA
1. Os padrões de comportamento da empresa refletem integridade e ética?	14	93%	1	7%
2. A integridade e os valores éticos são comunicados por intermédio de um código de conduta formal, de ética, ou outros?	12	80%	3	20%
3. Os administradores reforçam a filosofia não apenas verbalmente, mas também através de ações do dia-a-dia?	14	93%	1	7%
4. A empresa possui normas ou códigos de conduta?	13	87%	2	13%
5. A empresa dá conhecimento dessas normas aos empregados?	11	73%	4	27%
6. Você respeita as normas e códigos de conduta da empresa?	15	100%	0	0%
7. É política da organização contratar os melhores colaboradores e treiná-los novamente, sempre que	12	80%	3	20%

Continuação...

necessário?				
8. A organização tem os profissionais certos executando os papéis corretos para atingir seus objetivos?	13	87%	2	13%
9. Quanto a pergunta anterior, há verificação periódica acerca dessa afirmação?	9	60%	6	40%
10. A empresa está organizada de maneira formal com apropriado sistema de distribuição de tarefas e responsabilidades?	12	80%	3	20%
11. Existe manual de procedimentos em relação à sua função?	10	67%	5	33%
12. Você sabe quais são suas atribuições?	15	100%	0	0%
13. Suas atribuições são claramente definidas?	12	80%	3	20%
14. Você reconhece ter a habilidade necessária para exercer sua função?	15	100%	0	0%
15. Se sua função não for exercida corretamente, a empresa toma alguma ação corretiva?	15	100%	0	0%
TOTAL	192	85%	33	15%

Fonte: Adaptado de Neves (2010)

Os resultados de 93% obtidos nas questões 1 e 3 apontam que os padrões de comportamento da empresa baseiam-se na ética e na integridade e que a grande maioria dos entrevistados revela que esses valores são reforçados pelos administradores, por meio de ações realizadas no dia-a-dia da organização.

Mesmo que a ética e a integridade sejam características comportamentais presentes na empresa, 80% dos respondentes indicam que esses comportamentos são repassados através de um código de conduta formal, de ética, ou através de outras normas (questão 2). No entanto, 100% respeitam os códigos de conduta da empresa (questão 6), mesmo a despeito de apenas 73% dos respondentes afirmarem que a empresa repassa tal código e normas aos funcionários (questão 5).

Observou-se ainda que 80% dos entrevistados afirmam ser política da empresa contratar os melhores profissionais (questão 7); 87% afirmam que a organização tem os profissionais certos, executando os papéis corretos para alcance dos objetivos da empresa (questão 8), porém apenas 60% revelam que há uma completa verificação periódica acerca da afirmação anterior (questão 9). Isto pode ser explicado pela deficiência de um manual de procedimentos relativo a função de cada colaborador, como apontam 67% dos entrevistados (questão 11).

Mesmo a despeito de que apenas 60% e 67% afirmaram haver uma verificação periódica da adequação dos funcionários às suas funções (questão 9) e da carência de um manual de procedimentos a seguir pelos funcionários (questão 11), respectivamente, 100% desses entrevistados reconhecem quais são suas atribuições dentro da organização (questão 12).

Segundo o COSO (2013, p. 7) o ambiente de controle envolve também o “(...) processo de atrair, desenvolver e reter talentos competentes; e o rigor em torno de medidas, incentivos e recompensas por performance.”

Todos os entrevistados afirmaram que diante de inadequação dos serviços dos funcionários, a empresa promove ações corretivas (questão 15). Pode-se inferir que a empresa toma ações corretivas quando detecta tal inadequação dos serviços, mas que não há uma verificação periódica da adequação dos funcionários às suas funções.

Além disso, após análise dos resultados obtidos do diretor industrial e do controller, observou-se divergências em relação a algumas questões respondidas. Pois, respectivamente, enquanto um respondeu de forma positiva apenas em 80% das questões, o outro afirmou “sim” em 100% destas. Sendo a média das porcentagens dos demais funcionários entrevistados igual a 85%.

Quanto ao diretor entrevistado, possui relevância, a sua contradição de ideias em algumas de suas respostas, os quais revelaram que a integridade e os valores éticos não são comunicados por intermédio de um código de conduta, ou de outras normas, pois a empresa não possui os mesmos. No entanto, apesar de afirmar não existir essas normas, o diretor industrial declarou ainda que respeita as normas e códigos de conduta da empresa, mostrando assim, que existe uma importante contradição merecedora de reparo.

Os blocos B, C, D e E evidenciaram as demais características do controle interno presentes na empresa segundo os demais componentes do modelo COSO. Incluindo-se avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento. Esses blocos foram respondidos apenas pelo diretor industrial e pelo *controller* da empresa por motivos já explicados anteriormente. Sendo assim, investigadas 47 características para cada respondente, somando um total de 94

questões. Logo, como pode ser visualizado na tabela 3 a frequência de respostas positivas é igual a 81%, enquanto que, as respostas negativas possui 19%.

Tabela 3 – Frequência das características do COSO na empresa

PRECEITOS	SIM	FREQUÊNCIA	NÃO	FREQUÊNCIA
Avaliação de riscos	4	67%	2	33%
Atividades de controle	54	79%	14	21%
Informação e comunicação	10	83%	2	17%
Monitoramento	8	100%	0	0%
TOTAL	76	81%	18	19%

Fonte: Adaptado de Neves (2010).

Segundo os gestores entrevistados, quanto a avaliação de riscos, 4 das 6 questões comprovam a existência das características deste componente na empresa (67%), conforme apresenta a tabela 3. Sendo assim, afirma o controller, que a empresa conhece os riscos do negócio, revelando que a mesma utiliza para conhecê-los, mapa de controle de riscos, relatórios diários de análises de vendas, produção e fluxo de caixa, bem como a análise do cenário macro-econômico e limitações internas de mercado. Além disso, ele afirma também que as compras da empresa são aprovadas pela controladoria e pela direção em conjunto, de forma que os pensamentos são validados e autorizados pelos dirigentes sócios, sempre em conjunto com outro sócio.

No entanto, o diretor industrial, aponta que a empresa conhece os riscos do negócio, identificando-os a partir do conhecimento do mercado que a empresa possui. Porém, afirma que a mesma não se utiliza de mecanismos para controle e análise desses riscos. Por outro lado, o COSO (2013 p.7) afirma que é necessário que a administração também “(...) considere o impacto de possíveis mudanças (...) dentro de seu próprio modelo de negócio que podem tornar o controle interno ineficaz.” Tornando-se assim, insuficiente apenas o conhecimento do mercado que a empresa possui descrita por este administrador.

Dentre as 68 questões sobre atividades de controle, foram evidenciadas características do COSO em 54 delas, valor que representa 79% do total das

respostas. Dessa forma, para uma melhor identificação dessas características o bloco C do questionário, referente as atividades de controle foi subdividido em 8 atividades, que estão apresentadas na tabela 4.

Tabela 4 – Frequência das atividades de controle presentes e ausentes na empresa

ATIVIDADES	SIM	FREQUÊNCIA	NÃO	FREQUÊNCIA
Alçadas	3	75%	1	25%
Autorizações	12	75%	4	25%
Conciliação	5	83%	1	17%
Revisões de desempenho	8	100%	0	0%
Segurança física	13	81%	3	19%
Segregação de funções	5	62%	3	38%
Sistemas informatizados	6	100%	0	0%
Normatização interna	2	50%	2	50%
TOTAL	54	79%	14	21%

Fonte: Adaptado de Neves (2010).

Um total de 38% das respostas sobre segregação de funções revelam que uma mesma pessoa não controla e retira bens do estoque sozinha. Contudo, o administrador aponta que as pessoas têm completamente sob sua responsabilidade uma transação comercial, enquanto que o *controller*, afirma que esta responsabilidade não depende só de um funcionário. Segundo o COSO (2013), enquanto a empresa não possuir uma segregação de funções de forma satisfatória, a administração poderá desenvolver outros meios alternativos de controle interno.

Uma outra atividade de controle que merece atenção devido aos resultados obtidos é o da normatização interna, uma vez que há divergência entre a resposta do administrador e do *controller*. Para o administrador as responsabilidades não são definidas por escrito, assim como não existe um manual de procedimentos para as áreas da empresa. Contudo, o *controller*, afirmou através de suas respostas que existe este manual e que as responsabilidades são definidas por escrito.

Quanto a revisão de desempenho e sistemas informatizados ambos os respondentes afirmaram conhecer na empresa o monitoramento das receitas, das contas a receber da empresa, bem como do acompanhamento da concorrência e do

orçado e o realizado. Além disso, conhecem também que a empresa atua em ambiente informatizado confiável, efetuando assim back-up diários.

Conforme o COSO (2013) é de responsabilidade da administração obter e gerar informações, seja qual for o meio, para apoiar o funcionamento adequado dos demais componentes do controle interno. Sendo assim, de acordo com os gestores a empresa utiliza as informações internas e externas para a tomada de decisões eficazes, sendo estas informações pontuais e quando forem pertinentes e identificadas, devem ser coletadas e comunicadas para que as ações cabíveis sejam tomadas.

Quanto ao monitoramento, ambos os respondentes afirmam existir na empresa todas as características pesquisadas neste item. Estes resultados revelam que na empresa são realizadas atividades contínuas de monitoramento dos processos, atividades e serviços, incluindo-se o monitoramento da segregação de funções de forma tempestiva e dinâmica. Nesse sentido, quando houver deficiências que possam afetar a empresa, estas são relatadas às pessoas que são responsáveis pela execução das medidas corretivas.

4.2 Nível de relevância dos componentes do COSO na empresa

Essa segunda parte do questionário foi respondida por todos os 15 respondentes com o objetivo de conhecer a importância dada aos cinco componentes do COSO. Para tanto, as questões foram disponibilizadas a partir de uma escala de 0 (menor importância) à 5 (maior importância). Sendo:

- 0 e 1: Menor relevância a despeito do tema questionado
- 2 e 3: Média relevância a despeito do tema questionado
- 4 e 5: Maior relevância a despeito do tema questionado

Segundo o modelo COSO, o ambiente de controle são as normas, processos e estrutura que a empresa deve se basear para a condução do controle interno, já que é capaz de possibilitar disciplina as ações da organização.

Para compreender melhor e com mais qualidade a importância das questões supracitadas, foram separados os resultados obtidos pelos responsáveis de cada

setor e dos funcionários subordinados, cuja divisão dos grupos baseou-se na tabela 1 já apresentado na sessão 4.1 deste trabalho.

Em termos gerais, não houve discrepâncias relevantes entre os resultados obtidos pelos responsáveis dos setores e seus subordinados, no tocante ao nível de importância dado as questões sobre ambiente e controle, visto que ambos responderam entre os níveis 3 a 5. Porém, enquanto os gestores consideram a maioria das questões de importância nível 4 e 5, os demais colaboradores consideram a importância entre os níveis 3, 4 e 5, conforme se depreende do quadro abaixo:

Quadro 1 – Comparação dos resultados do Ambiente de controle

QUESTÕES	PARA VOCÊ, QUAL A IMPORTÂNCIA DESSE ASSUNTO?						PARA VOCÊ, QUAL A IMPORTÂNCIA DESSE ASSUNTO?					
												
	ZERO (MENOR VALOR) E CINCO (MAIOR VALOR)						ZERO (MENOR VALOR) E CINCO (MAIOR VALOR)					
	DIRETOR, CONTROLLER, SUPERVISORES, COORDENADORES E GERENTES						DEMAIS FUNCIONÁRIOS					
	0	1	2	3	4	5	0	1	2	3	4	5
1. Os padrões de comportamento da empresa refletem integridade e ética?	0	0	0	1	1	7	0	0	0	1	3	2
2. A integridade e os valores éticos são comunicados por intermédio de um código de conduta formal, de ética, ou outros?	0	0	0	0	4	5	1	0	0	2	1	3
3. Os administradores reforçam a filosofia não apenas verbalmente, mas também através de ações do dia-a-dia?	0	0	0	0	4	5	0	0	0	1	2	3
4. A empresa possui normas ou códigos de conduta?	0	0	0	1	2	6	0	0	0	0	2	4
5. A empresa dá conhecimento dessas normas aos empregados?	0	0	0	0	6	3	0	0	0	0	5	1
6. Você respeita as normas e códigos de conduta da empresa?	0	0	0	0	1	8	0	0	0	1	0	5
7. É política da organização contratar os melhores colaboradores e treiná-los novamente, sempre que necessário?	0	0	0	2	4	3	0	0	0	0	4	2
8. A organização tem os profissionais certos executando os papéis corretos para atingir seus objetivos?	0	0	1	0	4	4	0	0	0	1	2	3

9. Quanto a pergunta anterior, há verificação periódica acerca dessa afirmação?	0 0 1 1 2 5	0 0 0 2 1 3
10. A empresa está organizada de maneira formal com apropriado sistema de distribuição de tarefas e responsabilidades?	0 0 0 1 3 5	0 0 0 1 1 4
11. Existe manual de procedimentos em relação à sua função?	0 0 0 1 2 6	0 0 0 1 2 3
12. Você sabe quais são suas atribuições?	0 0 0 0 0 9	0 0 0 1 1 4
13. Suas atribuições são claramente definidas?	0 0 0 0 1 8	0 0 0 0 2 4
14. Você reconhece ter a habilidade necessária para exercer sua função?	0 0 0 0 2 7	0 0 0 1 0 5
15. Se sua função não for exercida corretamente, a empresa toma alguma ação corretiva?	0 0 0 0 3 6	0 0 2 0 1 3
TOTAL	0 0 2 7 39 87	1 0 2 12 27 49
MÉDIA	0 0 0 0 3 5	0 0 0 1 2 3
REPRESENTAÇÃO PERCENTUAL	0 0 2 5 29 64 % % % % % %	1 0 2 13 30 54 % % % % % %

Fonte: Adaptado de Zanoni (2013).

A maior divergência ocorreu na questão 15, que trata das ações corretivas tomadas pela empresa quando um funcionário pratica de forma incorreta sua função. Os gestores classificaram como importante (níveis 4 e 5) a tomada de ações corretivas diante dessa situação, já os seus subordinados concentram suas respostas também nos níveis 4 e 5, com exceção de 2 funcionários, cuja resposta foi concentrada no nível 2, demonstrando uma relevância menor em detrimento dos demais respondentes, inferindo-se, portanto, que os gestores dão um maior grau de relevância a esse assunto, já que são eles os responsáveis por tomarem essas medidas de correção.

Ainda sobre o ambiente de controle, há contradições sobre os padrões de ética e integridade, pois 7 dos 9 gestores julgam como sendo imprescindível esses valores na empresa. Por outro lado, os outros funcionários, julgam como de menor importância tais padrões de comportamento, concentrando as respostas nos níveis 4

e 5. Com isso, pode-se supor que ocorre uma deficiência na comunicação sobre esses valores aos funcionários subordinados por meio de um código de conduta formal, de ética, ou outras normas.

Os demais blocos do questionário, representados pelos quadros 2 a 5, foram respondidos apenas pelo diretor industrial e o *controller*.

Quanto aos itens que tratam da avaliação de risco, observa-se que há uma concordância entre esses gestores no que diz respeito ao nível de importância dado aos questionamentos, visto que quanto ao percentual, 67% das respostas mostraram que os respondentes atribuíram maior valor a esse componente do controle interno, conforme quadro 2.

Quadro 2 – Comparação dos resultados da Avaliação dos riscos

QUESTÕES	PARA VOCÊ, QUAL A IMPORTÂNCIA DESSE ASSUNTO?					
						
	ZERO (MENOR VALOR) E CINCO (MAIOR VALOR)					
	DIRETOR E CONTROLLER					
	0	1	2	3	4	5
A empresa conhece os riscos do negócio?	0	0	0	0	0	2
A empresa usa algum mecanismo para controlar os riscos existentes? Quais?	0	0	0	0	1	1
A empresa efetua análise dos riscos existentes?	0	0	0	0	1	1
TOTAL	0	0	0	0	2	4
REPRESENTAÇÃO PERCENTUAL	0%	0%	0%	0%	33%	67%

Fonte: Adaptado de Zanoni (2013).

Observou-se ainda que o *controller* julga imprescindível todos as questões relacionadas à avaliação de risco, mas o diretor, considerou apenas imprescindível a empresa conhecer os riscos do negócio, contudo, sem julgar importância máxima a análise e controle dos riscos existentes. Sendo assim, a empresa deve dar uma maior atenção à avaliação de riscos, já que segundo o COSO (2013), esta avaliação deve ser tanto interna quanto externa, pois, esta determina como esses riscos serão gerenciados.

Em se tratando das atividades de controle, de acordo com os dados obtidos ambos os gestores julgam de grande relevância os temas abordados nesse bloco de questões, uma vez que 82% das respostas concentraram-se no nível 5 da tabulação.

No entanto, há uma diversificação maior entre as respostas do diretor, do que do *controller*. Isso pode ser visualizado de maneira mais evidente no item segurança física, pois, enquanto o *controller* julga importância máxima em 7 das 8 questões, o diretor considera essa mesma importância apenas em 50% do total de perguntas. Essas informações estão apresentadas no quadro abaixo.

Quadro 3 – Comparação dos resultados das atividades de controle

QUESTÕES	PARA VOCÊ, QUAL A IMPORTÂNCIA DESSE ASSUNTO?					
						
	ZERO (MENOR VALOR) E CINCO (MAIOR VALOR)					
	DIRETOR E CONTROLLER					
ATIVIDADES DE CONTROLE	0	1	2	3	4	5
Alçadas	0	1	0	0	0	3
Autorizações	0	0	0	2	0	8
Conciliação	0	0	0	0	0	6
Revisões de desempenho	0	0	0	0	0	8
Segurança física	0	0	1	1	3	11
Segregação de funções	0	0	0	0	3	5
Sistemas informatizados	0	0	0	0	0	6
Normatização interna	0	0	0	0	0	4
TOTAL	0	1	1	3	6	51
MÉDIA	0	0	0	1	1	9
REPRESENTAÇÃO PERCENTUAL	0%	2%	2%	5%	10%	82%

Fonte: Adaptado de Zanoni (2013).

Em se tratando da atividade informação e comunicação (quadro 4), observa-se que há uma predominância de 75% das respostas concentradas no nível 5 da tabulação, mostrando que ambos os respondentes atribuem elevado grau de importância a este componente do controle interno.

Esses valores corroboram como o modelo COSO, pois afirma que a informação é essencial para o cumprimento dos objetivos do controle interno, já que fornece apoio aos demais componentes do controle, enquanto que a comunicação é responsável para obtenção dessas informações, sejam estas internas ou externas.

Quadro 4 – Comparação dos resultados de informação e comunicação

QUESTÕES	PARA VOCÊ, QUAL A IMPORTÂNCIA DESSE ASSUNTO?					
						
	ZERO (MENOR VALOR) E CINCO (MAIOR VALOR)					
	DIRETOR E CONTROLLER					
INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	0	1	2	3	4	5
A empresa utiliza de informações relevantes internas (dos processos do negócio) e externas (economia, mercado,...), a fim de possibilitar um processo decisório eficaz?	0	0	0	0	0	2
A pontualidade do fluxo de informações é consistente com o nível de mudança nos ambientes internos e externos da empresa?	0	0	0	0	1	1
Os dados e as informações gerados por sistemas de informática são confiáveis e fornecidos oportunamente?	0	0	0	0	0	2
As informações pertinentes são identificadas, coletadas e comunicadas de forma coerente e tempestivamente, a fim de permitir que as pessoas realizem e cumpram as suas responsabilidades?	0	0	0	0	0	2
Existem canais abertos de comunicação de informações relevantes e disposição de ouvir, que englobe todos e toda a estrutura funcional da empresa?	0	0	0	0	1	1
Existem canais de comunicação fora dos costumeiros, e o pessoal entende que não haverá represália à comunicação de informações relevantes?	0	0	0	0	1	1
TOTAL	0	0	0	0	3	9
MÉDIA	0	0	0	0	1	2
REPRESENTAÇÃO PERCENTUAL	0%	0%	0%	0%	25%	75%

Fonte: Adaptado de Zanoni (2013).

Os resultados observados sobre o monitoramento na empresa assemelham-se aos obtidos no componente informação e comunicação, pois ambos apresentam

predominância das respostas no nível 5, o qual representa o grau máximo de importância sobre os temas questionados. Esses resultados indicam que a empresa busca realizar um monitoramento contínuo, tempestivo e dinâmico dos seus processos, atividades e serviços.

Quadro 5 – Comparação dos resultados de monitoramento

QUESTÕES	PARA VOCÊ, QUAL A IMPORTÂNCIA DESSE ASSUNTO?					
						
	ZERO (MENOR VALOR) E CINCO (MAIOR VALOR)					
	DIRETOR E CONTROLLER					
MONITORAMENTO	0	1	2	3	4	5
São desempenhadas atividades contínuas de monitoramento e ou supervisão, dos processos operacionais, atividades e serviços na empresa?	0	0	0	0	0	2
A supervisão e ou monitoramento são conduzidos tempestiva e dinamicamente para a tomada de decisão?	0	0	0	0	1	1
A segregação das atividades atribuídas aos integrantes da instituição é monitorada de forma que seja evitado os conflitos de interesses e os meios que prejudiquem nos desempenhos funcionais?	0	0	0	0	0	2
As deficiências identificadas capazes de afetar de modo geral a empresa são relatadas às pessoas com condições de tomar medidas necessárias e corretivas?	0	0	0	0	0	2
TOTAL	0	0	0	0	1	7
MÉDIA	0	0	0	0	0	2
REPRESENTAÇÃO PERCENTUAL	0%	0%	0%	0%	13%	87%

Fonte: Adaptado de Zanoni (2013).

Para a metodologia COSO, o monitoramento deve ser realizado com o intuito de verificar se a empresa está mantendo de modo satisfatório cada um dos cinco componentes de controle interno. Nesse sentido, a empresa estudada, revela a consideração do monitoramento, da informação e comunicação como componentes essenciais para o funcionamento adequado do controle interno desta.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo investigar quais as atividades de controle interno utilizadas na indústria de embalagens plásticas estudada estão em conformidade com a proposta do modelo COSO.

Diante dos resultados obtidos, pode-se afirmar que, de maneira geral, esta empresa de médio porte apresenta uma estrutura de controle interno satisfatória, com base nos preceitos do COSO. Embora se tenha observado a ausência de alguns componentes, a saber:

No ambiente de controle, constatou-se que a empresa baseia-se na ética e na integridade, sendo este componente considerado de grande importância para o fortalecimento da sua estrutura de controle interno. No entanto, observou-se a ausência de verificação periódica da adequação dos funcionários diante de suas funções, provavelmente influenciada pela falta de um manual de procedimentos a ser seguido.

A avaliação de riscos também aponta alguns problemas, já que o diretor considerou importante o conhecimento sobre os riscos que a empresa pode correr, mas afirma não ter a mesma importância a análise e controle dos riscos existentes. De acordo com o COSO, a avaliação de riscos deve ocorrer de modo contínuo nas organizações, já que esta possibilita que os objetivos sejam alcançados sem que haja riscos interferentes, ou até mesmo, se houverem, que possam ser amenizados por meio da análise prévia destes.

Os resultados obtidos assemelham-se com a pesquisa de Neves (2010), que buscou verificar as características do controle interno de uma empresa prestadora de serviços, tendo como base teórico do COSO, pois, também chegou a resultados negativos no que tange a afirmação do administrador de que a empresa conhece os riscos do negócio, mas, não usa mecanismos de controle nem efetua análise desses riscos.

Ainda pode-se destacar como divergência relevante, o ponto de vista do controller e do diretor industrial, no tocante a segregação de funções, visto que o controller considerou de máxima relevância (5) e o diretor considerou relevância (4). Logo, percebe-se tratar-se de um ponto que merece mais atenção da organização.

Essa atividade é importante para a manutenção do controle interno, porém trata-se de um procedimento que pode trazer riscos a empresa, se não for realizado de maneira correta, por meio de seu monitoramento.

Quanto a informação e comunicação, o controller e o diretor apresentaram também oposições de respostas, tanto nas perguntas de “sim” ou “não”, como naquelas que verificam o grau de importância do assunto de cada questionamento. Sendo possível concluir que este fato já se trata de uma falha neste componente do controle interno, já que os administradores devem ser os principais envolvidos no repasse das informações, através da comunicação adequada.

Dessa forma, como afirma o próprio COSO, é de responsabilidade da administração obter e gerar informações, seja qual for o meio, para apoiar o funcionamento adequado dos demais componentes do controle interno.

No que tange ao monitoramento, é visível que este componente apresenta alta relevância para os gestores da empresa, o qual busca realizá-lo de maneira contínua, tempestiva e dinâmica em seus processos, atividades e serviços. Porém, alguma deficiência deve existir no monitoramento da segregação de funções, pois a partir dos resultados observou-se que não é dada devida importância a esta atividade de controle, já que o administrador não considerou o tema de relevância máxima (nível 5) para a empresa.

No geral, os resultados obtidos por meio da aplicação dos questionários possuem correspondência com a pesquisa de Ferreira (2013) que buscou avaliar com base no modelo COSO ERM a validade dos componentes do sistema de controles internos do Instituto Federal de Rio Grande do Norte (IFRN). Este trabalho possui semelhança com a presente pesquisa, porque seus resultados individuais dos componentes “Ambiente Interno”, “Informação e Comunicação” e “Monitoramento”, foram os elementos que mais aproximaram-se do que propõe o modelo COSO. Dessa forma, essa semelhança é observada a partir dos valores encontrados desses componentes na indústria de plástico pesquisada, já que apresentaram respectivamente 85%, 83% e 100% das respostas positivas.

Conclui-se, portanto, que a empresa estudada possui um bom sistema de controle interno, mostrando que a mesma, tem boa parte das características de controle interno que propõe a estrutura do modelo COSO.

5.1 Limitações e sugestões

A principal limitação no estudo está no fato de ser um estudo de caso, na medida em que seus resultados são restritos apenas a instituição estudada, não podendo ser generalizados.

Para a realização de pesquisas posteriores, sugere-se que sejam feitos mais estudos que envolvam a reaplicação deste em empresas, através de multicascos, no mesmo ramo de atividade, bem como em outros ramos.

REFERÊNCIAS

ABIPLAST. Associação Brasileiras de Indústrias do Plástico, 2012. **Perfil 2012:** Indústria brasileira de transformação de material plásticos. Disponível em: <http://file.abiplast.org.br/download/estatistica/perfil2012_versao_eletronica.pdf>. Acesso em: 2 mai. 2014.

ABIPLAST. Associação Brasileiras de Indústrias do Plástico, 2013. **Perfil 2013:** Indústria brasileira de transformação de material plásticos Disponível em: <http://file.abiplast.org.br/download/links/links%202014/perfil2013_abiplast_final_web.pdf>. Acesso em: 8 jul. 2014.

ALMEIDA, M. C.; **Auditoria:** Um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 590 p.

ATTIE, W. **Auditoria conceitos e aplicações.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

AUDIBRA - INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna.** 2. ed. São Paulo, 1992.

BORGERTH, V. M. da C. **Entendendo a Lei Sarbanes-Oxley:** um caminho para a informação transparente. 1. ed. Livro em Português. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2007. 96p.

COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada: Sumário Executivo - Estrutura. Edição brasileira patrocinada pela PriceWaterhouseCoopers e Audibra, v. 2, 2007.

COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Controle Interno – Estrutura Integrada: Sumário Executivo. Edição brasileira patrocinada pela PriceWaterhouseCoopers e Audibra, 2013.

ELIAS, Z. dos S. **Controles internos em indústria plástica:** estudo sobre controles internos com base na metodologia COSO. 2010. Dissertação (Mestre em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Florianópolis, 2010.

FERREIRA, H. M. C. **Aplicação do modelo COSO ERM na avaliação de sistemas de controles internos:** um estudo de caso para verificar a validade desse sistema no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte - Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2013.

FERREIRA, L. E. A.; VALENTE, A. N.; ASATO, F. Auditoria interna segundo COSO. **Portal de contabilidade,** São Paulo. Disponível em: <http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=contabilidade_internacional-coso>. Acesso em: 15 jun. 2014.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

JACQUES, E. A. O controle interno como suporte estratégico ao processo de gestão. **Revista eletrônica de contabilidade**, v. 4, n. 1, 2007. Disponível em: <<http://cascavel.ufsm.br/revistas/ojs-2.2.2/index.php/contabilidade/article/view/68/3570>>. Acesso em: 10 jun. 2014.

LIMA, T. C. S. de; MIOTO, R. C. T. Procedimentos metodológicos na construção do conhecimento científico: a pesquisa bibliográfica. **Revista Katálisis Florianópolis**, Florianópolis, v. 10, n. esp., p. 37-45, 2007. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rk/v10nspe/a0410spe.pdf>>. Acesso em: 05 jul. 2014.

LOPES, B. L.; LIMA, I. S. **Contabilidade e controle de operações com derivativos**. 2. ed. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2003. 189 p.

MAIA, M. S. Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 1, n. 1, p. 54 – 70, 2005. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/viewArticle/79>>. Acesso em: 4 jun. 2014.

MARTINS, G. A.; LINTZ, A. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2009.

NASCIMENTO, A.M, & L. REGINATO. **Controladoria**: um enfoque na eficácia organizacional. São Paulo: Atlas, 2007.

NEVES, R. **Características do controle interno com Base na estrutura COSO**: um estudo de caso. 2010. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) - Faculdade Sulamérica, Cataguases, 2010.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ, J. F.; SILVA, C. A. dos S. **Controladoria Estratégica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 208 p.

OLIVEIRA, M. C.; LINHARES, J. e S. A implantação de controle interno adequado às exigências da Lei Sarbanes-Oxley em empresas brasileiras – Um estudo de caso. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 4, n. 2, p.160-170, maio/ago. 2007. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/38.pdf>>. Acesso em: 4 jun. 2014.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria Básica**. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2004. 358 p.

PEREIRA, A. N. A Importância do Controle Interno para a Gestão de Empresas. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 25, 2004. Disponível em: <http://www.arena.org.br/revista/ojs-2.2.3_08/index.php/pensarcontabil/article/download/68/68>. Acesso em: 4 jun. 2014.

RAVA Embalagens. Disponível em:

<<http://www.ravaembalagens.com.br/ravaembalagens/Interna.aspx?CHAVE=f88433a-c9d0-4600-99ef-9c227b8e3e8b>>. Acesso em: maio de 2014.

REZENDE, S.M.; FAVERO, H.L. A importância do Controle Interno dentro das organizações. **Revista de Administração Nobel**, n. 3, p. 33-44, jan./jun.2004.

Disponível em:

<<http://paulodantas.com.br/importancia%20dos%20controles%20internos.pdf>> Acesso em: 17 jun. 2014.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RODRIGUES, Tânia Mara da Silva. CORDEIRO, André Luís. O ambiente de controle nas seguradoras brasileiras segundo o modelo apresentado no COSO. Trabalho desenvolvido no curso de Graduação de Ciências Contábeis da UCB.

ROLIM, J. W. N. **O controle interno nas pequenas e médias empresas**.

Graduação (Bacharelado em Ciências Contábeis), Faculdade Lourenço Filho, Fortaleza, 2010.

SANTOS, L. de A. A.; LEMES, S. Desafios das empresas brasileiras na implantação da Lei Sarbanes-Oxley. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 4, n. 1, p. 37-46, jan./abr.2007. Disponível em:

<<http://www.spell.org.br/documentos/ver/20407/desafios-das-empresas-brasileiras-na-implantaca--->> Acesso em: 11 jun. 2014.

TENÓRIO, J. G. **Controle interno: Um estudo sobre a sua participação na tomada de decisão de investimento no mercado de capitais brasileiro**. 2007. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2007.

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2005.

APÊNDICE

QUESTIONÁRIO

<u>PARTE 1 – CARACTERÍSTICAS DO RESPONDENTE</u>
SEXO:
GRAU DE ESCOLARIDADE:
FORMAÇÃO ACADÊMICA:
DEPARTAMENTO DE TRABALHO:
FUNÇÃO:
TEMPO DE SERVIÇO:

[illegible]

RESPONDA A QUESTÃO 17:

RESPONDA A QUESTÃO 18:

ANEXOS – TERMOS E FORMULÁRIOS

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Prezado

(a)

Senhor

(a) _____

Esta pesquisa sobre A UTILIZAÇÃO DO CONTROLE INTERNO EM UMA INDÚSTRIA DE EMBALAGENS PLÁSTICAS: UM ESTUDO COMPARATIVO ENTRE AS PRÁTICAS DE CONTROLE E O MODELO COSO I, está sendo desenvolvida pelo Diego José Alves Monteiro e sua orientadora professora Mirza Cunha Saraiva, do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba, como trabalho de conclusão de curso. O objetivo do estudo é Investigar as práticas de controle interno utilizadas na indústria de embalagens plásticas.

Considerando a importância desta pesquisa, solicitamos a sua colaboração em participar deste estudo, respondendo as perguntas contidas no instrumento de coleta de dados que muito contribuirão para a pesquisa, como também solicitamos sua autorização para apresentar os resultados deste estudo em eventos da área de ciências contábeis e publicar em revista científica. Por ocasião da publicação dos resultados, seu nome será mantido em sigilo. Informamos que essa pesquisa não oferece riscos, previsíveis, para o senhor (a).

Esclarecemos que sua participação no estudo é voluntária e, portanto, o(a) senhor(a) não é obrigado(a) a fornecer as informações e/ou colaborar com as atividades solicitadas pelos pesquisadores. Caso decida não participar do estudo, ou resolver a qualquer momento desistir do mesmo, não sofrerá nenhum dano. Informamos ainda que os pesquisadores estarão a sua disposição para qualquer esclarecimento que considere necessário em qualquer etapa da pesquisa. Esperamos contar com sua participação e colocamo-nos à disposição para qualquer informação adicional.

☐ Diante do exposto, eu declaro que fui devidamente esclarecido (a) sobre a pesquisa e dou meu consentimento para participar da mesma e para a publicação dos seus resultados. Sei que no momento que não quiser mais participar, posso desistir, assim como sei que meu nome será mantido em sigilo. Também estou ciente que receberei uma cópia deste documento.

Assinatura do participante da pesquisa
ou do seu responsável legal

Caso necessite de maiores informações sobre o presente estudo, favor entrar em contato com a pesquisadora responsável **Mirza Cunha Saraiva** no seguinte endereço: Departamento de Contabilidade e Finanças do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa – PB. Campus Universitário I, Jardim Cidade Universitária, Fone: (83) 3216- 7457.

Atenciosamente,

Assinatura do Pesquisador