

AS DIVERSAS APLICAÇÕES DOS CONTROLES INTERNOS NAS ORGANIZAÇÕES

The many uses of Internal Controls in Organizations

Ari CORRÊA

Universidade Mackenzie
Faculdade de Tecnologia César Lattes

Jandira Sandra FERREIRA

Universidade Mackenzie

Andrea BREGOLA

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

RESUMO

Este artigo tem por objetivo identificar como os Controles Internos estão sendo utilizados nas empresas e quais os seus alcances, principalmente no que se refere à aplicabilidade destes controles na avaliação de desempenho e como ferramentas de identificação de oportunidades de inovação. A eficácia do Controle interno ainda é um assunto controverso, dada a recente crise financeira e o histórico dos escândalos de grandes empresas com capital aberto. Através deste estudo procurara-se pesquisar as mais recentes experiências de uso e identificar quais práticas de Controles Internos são mais empregadas nas organizações, como elas são úteis e quais as suas fronteiras de utilização.

Palavras Chaves: Controles Internos, Governança Corporativa, Ambiente de Controle, Avaliação de Desempenho.

ABSTRACT

This article aims to identify how internal controls are being used in businesses and what are its scope, especially as regards the applicability of these controls in the performance assessment and as tools for identifying opportunities for innovation. The effectiveness of internal control is still a controversial issue, given the recent financial crisis and the history of the scandals of large companies with publicly traded. Through this study sought to find the latest user experiences and identify internal control practices are used most often in organizations, how they are useful and what its borders for use.

Keywords: internal controls, corporate governance, control environment.

1. INTRODUÇÃO

Os controles internos vêm se tornando muito importantes nas organizações em função da alta competitividade dos mercados que exigem menores custos de toda a cadeia produtiva, trazendo assim maior rentabilidade. Nos últimos anos do século XX, grandes empresas lançaram-se em programas de aumento de

produtividade e eficiência, visando melhorar a lucratividade. Com o aumento da competição entre as empresas, que em muitos casos atingia níveis internacionais, não havia alternativas para sobreviver senão melhorar processos e cortar custos. Tais mudanças atingiram não só o processo produtivo, como também as estruturas administrativas.

Depositou-se muita esperança nos sistemas informatizados, que passaram a ser utilizados como ferramentas de gestão nas empresas, fazendo com que os controles até então existentes fossem colocados de lado, em detrimento de uma falsa idéia de que os computadores e seus programas fossem capazes de gerenciar os processos sem a necessidade de grandes intervenções humanas.

Neste cenário, muitos controles utilizados para garantir os resultados financeiros das organizações e a utilização adequada de seus ativos foram relegados a um segundo plano, o que levou muitas organizações a um nível de controles de suas operações abaixo do sustentável, ou seja, sem as garantias de que o capital investido trazia o retorno financeiro esperado.

Diante desse cenário, fez-se necessário a implementação de controles internos que devem ser estendidos para toda a organização, englobando o conselho de administração, as diretorias executivas, as gerências e qualquer outra pessoa da organização. Os controles internos devem ser desenhados para fornecer segurança sobre o alcance de objetivos nas seguintes categorias (a) eficácia e eficiência operacional, (b) mensuração de desempenho e divulgação financeira, (c) proteção de ativos e (d) cumprimento de leis e regulamentações.

A eficácia do Controle interno ainda é um assunto controverso, dada a recente crise financeira e o histórico dos escândalos de grandes empresas com capital aberto. O que se pode notar é o que o nível de exigência e requisitos de controles internos aumentaram.

O objetivo deste artigo é identificar como os Controles Internos estão sendo utilizados nas empresas e quais seus alcances, principalmente no que se refere à aplicabilidade destes controles na avaliação de desempenho e como ferramentas de identificação de oportunidades de inovação.

Por meio deste estudo pretende-se pesquisar as mais recentes experiências de uso e identificar quais práticas de Controles Internos são mais empregadas nas organizações, como elas são úteis e quais as suas fronteiras de utilização. O estudo pretende também identificar quais são as características (elementos/aspectos/atributos/artefatos) que um controle interno deve ter para propiciar: (1) a avaliação de desempenho de uma organização, (2) a influência na identificação de oportunidades de inovação de produtos e processos e (3) qual a sua relação com a Governança Corporativa?

As hipóteses relacionadas (Figura 1) aos estudos são:

(h1) Empresas com controles internos e indicadores (V1) implementados possuem um bom sistema de avaliação de desempenho (V2);

(h2) empresas que possuem controles internos e indicadores implementados conseguem identificar oportunidades de inovações (V3) em seus produtos e processos;

(h3) empresas que possuem controles e indicadores definidos têm uma melhor Governança Corporativa (V4);

(h4) o uso diagnóstico dos Controles Internos limitam as iniciativas inovadoras (V3);

(h5) o uso interativo dos Controles Internos identifica novas oportunidades de inovação (V3).

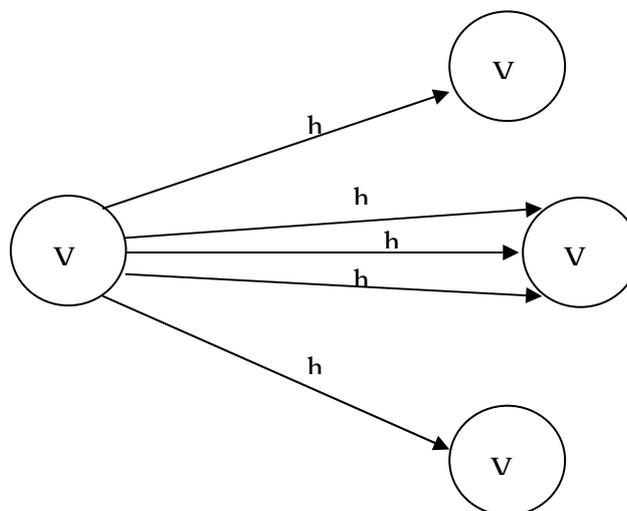


Figura 1: Relacionamento entre as variáveis

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Controle

A Teoria do Controle citada por Florentino (1988) define que controle é uma forma do homem eliminar total ou parcialmente os fatores adversos, naturais ou criados pelo próprio homem, que afetam o seu bem-estar, o seu equilíbrio e os seus propósitos. Imoniana (2008) define controle como sendo o exercício da autoridade sobre eventos econômicos, financeiros e contábeis implementados por meio de políticas e procedimentos operacionais nas organizações, a fim de proteger o patrimônio das empresas e garantir a obtenção e a disseminação de informações adequadas, buscando assegurar que os desejos da alta administração sejam cumpridos.

2.2. Controles Internos

Entende-se neste estudo como controles internos “todos os processos e rotinas, de natureza administrativa ou contábil, destinados a fazer com que nas organizações os colaboradores conheçam, respeitem e cumpram as políticas e procedimentos traçados pela Alta Administração, que os ativos tenham sua integridade protegida e que as operações sejam adequadamente registradas, em sua totalidade, nos registros contábeis e fidedignamente pelas demonstrações financeiras” (CRC-SP/IBRACON, 2000).

2.3. Ambiente de Controle

O controle é exercido em vários ambientes dentro de uma organização, ambientes esses que são chamados de ambientes de controles. A cultura da empresa poderá influir diretamente na eficácia do controle. Este ambiente

compreende um conjunto de áreas, atividades inter-atuantes, segregadas, identificadas e estruturadas logicamente e é neste ambiente que os gestores das organizações implementam os processos contábeis e os controles internos.

Os controles internos são baseados, orientados e harmoniosamente organizados pelas estratégias, pelas leis vigentes no país, pelas políticas internas, pelas normas e procedimentos empresariais.

D'Ávila e Oliveira (2002) definem controle interno como sendo um processo executado pelo Conselho de Administração, gerência e outras pessoas de uma organização, desenhado para fornecer segurança razoável sobre o alcance de objetivos nas seguintes categorias: (1) eficácia e eficiência operacional; (2) mensuração de desempenho e divulgação financeira; (3) proteção de ativos e (4) cumprimento de leis e regulamentações.

Controles internos são todos os processos e rotinas, de natureza administrativa ou contábil, destinados a fazer com que na empresa: (i) os colaboradores respeitem e adiram às políticas traçadas pela Alta Administração; (ii) os ativos tenham sua integridade protegida; e (iii) as operações sejam adequadamente registradas em sua totalidade, nos registros contábeis e fidedignamente retratadas pelas demonstrações financeiras (CRC-SP/INBRACON, 2000).

2.4. Governança Corporativa

A governança é a expressão utilizada, de forma ampla, para denominar os assuntos relativos ao poder de controle e direção de uma empresa, ou mesmo da capacidade governativa no contexto internacional ou de uma nação.

A definição do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) para a governança aplicada a empresas é que governança corporativa é o sistema que permite aos acionistas ou cotistas o governo estratégico de sua empresa e a efetiva monitoração da direção executiva.

As ferramentas que garantem o controle da propriedade sobre a gestão são: o Conselho de Administração, a Auditoria Independente e o Conselho Fiscal. As boas práticas de governança corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade, facilitar seu acesso ao capital e contribuir para a sua perenidade.

Na teoria econômica tradicional, a GC avalia os instrumentos para superar o “conflito de agência”, presente a partir da separação entre a propriedade e a administração da empresa.

Esse conflito surge quando o titular da propriedade delega ao administrador o poder de decisão sobre sua propriedade, o que acarreta o surgimento de desalinhamentos entre ambos, decorrentes da materialização de dois axiomas: a inexistência de agentes perfeitos e a impossibilidade de se elaborarem contratos completos. Essa situação demanda a criação de mecanismos eficientes, representados por sistemas de monitoramento e de incentivos, a fim de assegurar o alinhamento da atuação do administrador aos interesses do proprietário.

Numa visão abrangente, a GC inclui a avaliação do sistema de poder nas empresas, na busca do lócus de poder, do sistema de controle desse poder; da disponibilização de informações entre as partes envolvidas e do zelo com relação aos interesses envolvidos, incluindo os da comunidade na qual a empresa se insere.

2.4.1. Práticas nacionais de governança

IBGC – Código de Melhores Práticas	CVM	LEI SARBANES-OXLEY (SOX)
1. Aumento de valor 2. Otimização de desempenho 3. Facilitação de acesso 4. Perenidade 5. Princípios: ✓ Transparência ✓ Equidade ✓ Prestação de Contas ✓ Responsabilidade Corporativa	1. Cartilha de Recomendações ✓ Know How ✓ Padrões de Conduta ✓ Desenvolvimento do Mercado	1. Surgiu em 2002 nos EUA 2. Regras para divulgação 3. Ética nos negócios 4. Prevenção de Fraudes 5. Reforçar os Valores: ✓ Compliance ✓ Accountability ✓ Disclosure ✓ Fairness

2.4.2. Valores

Compliance: Conformidade no cumprimento de normas reguladoras, expressas nos estatutos sociais, nos regimentos internos e nas instituições legais do país.

Accountability: Prestação responsável de contas, fundamentada nas melhores práticas contábeis e de auditoria.

Disclosure: Transparência das informações, especialmente das de alta relevância, que impactam os negócios e que envolvem riscos.

Fairness: Senso de justiça, equidade no tratamento dos acionistas. Respeito ao direito dos minoritários, por participação equânime com a dos majoritários, tanto no aumento da riqueza Corporativa, quanto no resultado das operações, quanto ainda na presença ativa em assembléias gerais.

Necessidade de programas e normas que assegurem o alinhamento das atividades de controle com as práticas de governança e a alta administração.

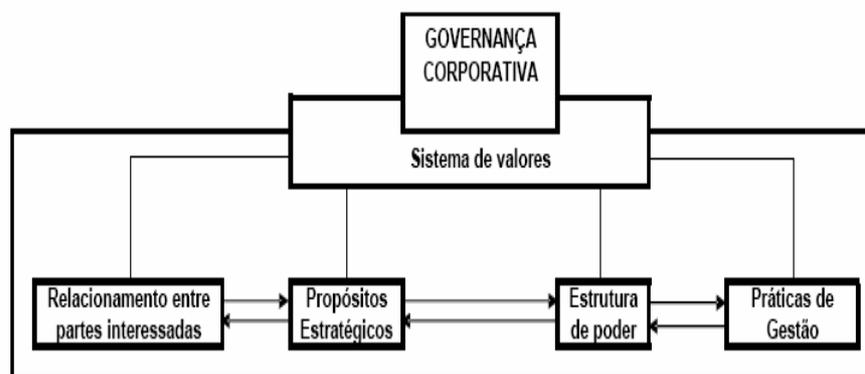


Figura 2: Valores - Elementos-chave do processo de Governança Corporativa subordinados a um sistema de valores definidos (ANDRADE & ROSSETI, 2005, p.27).

2.4.3. Teoria da Agência

A Governança Corporativa se apóia na Teoria da Agência que está direcionada na estrutura, no nível apropriado de contratos e monitoramento do relacionamento entre proprietários e empregados, de forma que os acionistas possam controlar o comportamento dos empregados e reduzir o custo de agência. Segundo Jensen e Meckling (1976), citado por Frezatti *et al* (2009), o problema da agência ocorre em função da assimetria informacional, ou seja, é impossível o principal ter todas as informações necessárias para monitorar o comportamento do agente. Neste caso, a pessoa que executa (o agente) tem mais informações do que o principal.

2.4.4. Os Conflitos de Agência

Numa organização, pautada por um processo de delegação de autoridade e atribuições, surgem dois personagens que assumem papéis bem definidos nas relações contratuais mencionadas por Jensen & Meckling (1976). O primeiro, identificado como Principal, é o empreendedor original, aquele que detém a posse da organização ou delega alguma atribuição a outrem. O segundo personagem, identificado como Agente, é aquele que irá executar ou administrar o empreendimento sob delegação do proprietário ou superior hierárquico (principal). Nesta concepção, e a partir desta relação, a Teoria da Agência irá preocupar-se com a resolução de dois problemas que podem ocorrer em uma relação de agência. O primeiro problema surge quando: os objetivos do principal e agente são conflitantes, sendo que é difícil ou oneroso para o principal verificar se o agente está agindo segundo seus interesses. O segundo problema refere-se ao fato de o Principal arcar com o risco do empreendimento.

Isso surge como problema quando principal e o agente têm diferentes propensões ao risco e, em função disso, podem adotar diferentes ações. Este problema pode ser bem caracterizado na situação em que, ocorrendo insucesso no empreendimento, os acionistas serão penalizados, porém, quem determina este desempenho é o agente. Outros elementos subjacentes à Teoria da Agência estão relacionados a um pressuposto comportamental de auto-interesse oportunista, por parte dos agentes econômicos conforme Williamson (1987), citado no artigo “Um

modelo de gestão por resultados segundo a Teoria da Agência” (SANTOS; KELM; ABREU; 2001, RAUSP, vol. 33, nº 3).

2.4.4.1. Remuneração Executiva

A teoria da agência prevê que a remuneração executiva deve ser elaborada para dar aos executivos incentivos para selecionar e implantar ações que culminem na maximização da riqueza dos acionistas. A remuneração variável é considerada uma parcela significativa da remuneração dos executivos.

2.4.4.2. Remuneração variável

É determinada por fatores ligados ao desempenho, visa alinhar e convergir esforços para melhorar o desempenho da empresa, podendo ser por meio da vinculação do desempenho e da recompensa de forma a motivar o indivíduo e o grupo a buscarem melhoria contínua e extrapolar seus níveis regulares de desempenho; partilhar dos bons e maus resultados da empresa; transformar o custo fixo em variável; comprometer todos os indivíduos com os resultados esperados.

As formas mais comuns de remuneração variável são:

- Plano de bonificação anual;
- Distribuição de ações da empresa aos funcionários;
- Opções de compra das companhias;
- Participação nos resultados alcançados;
- Remuneração por competência;
- Distribuição do lucro aos funcionários.



Figura 3: Necessidade de programas e normas que assegurem o alinhamento das atividades de controle com as práticas de governança e a alta administração (DELLOITE, 2003, p. 7).

Quadro 1 – Sistemas internacionais de governança corporativa

<p>Modelo Anglo-Saxão</p> <p><i>Orientado para o mercado;</i> <i>Padrões contábeis certificados;</i> <i>Responsabilização legal, dos números pelos gestores.</i></p>	<p>Modelo Japonês</p> <p><i>Transparência nas informações;</i> <i>Conselho de Administração reduzido;</i> <i>Maior poder de análise aos auditores.</i> Código proposto em 1998 e revisado em 2001</p>
<p>Modelo Alemão</p> <p><i>Equilíbrio no interesse dos acionistas;</i> <i>Papel limitado do mercado de capitais;</i> <i>Gestão Coletiva das empresas</i></p>	<p>Modelo Latino Europeu</p> <p><i>Abertura de Capital de empresas familiares fechadas;</i> <i>Criação de novos segmentos no mercado de capitais;</i> <i>Redução de formas de concentração de poder;</i> <i>Proteção dos minoritários através de novas leis</i></p>

Baseado em: GARCIA, Governança Corporativa.

A premissa básica é que a adoção de boas práticas de governança corporativa pelas companhias confere maior credibilidade ao mercado acionário e, como consequência, aumenta a confiança e a disposição dos investidores em adquirirem as suas ações, pagarem um preço melhor por elas, reduzindo seu custo de captação.

2.5. Riscos, Mensuração e Previsibilidade.

A definição clássica de **risco** é “a possibilidade de ocorrência de um evento adverso para uma determinada situação esperada”. Risco é um fato da vida corporativa. Assumir e gerenciar riscos é parte do que as empresas precisam para obter lucros e criar valor para seus acionistas. Na medida em que todas as atividades empresariais envolvem riscos, o empresário deve avaliar e mensurar os riscos envolvidos em determinada decisão e deve administrá-los com base em sua propensão ou apetite para o risco. Na alocação de ativos estão associados retornos proporcionais aos riscos: alocação em ativos de alto risco exige retorno elevado, ao passo que uma baixa propensão ao risco resulta em retorno reduzido.

A **mensuração** de risco teve como pioneiro Henry Markowitz que, em 1955, apresentou sua dissertação de mestrado na qual utilizou modelos matemáticos para o cálculo do risco total de uma carteira de ativos.

A **previsibilidade** constitui o critério de diferenciação. Por ser recorrente ou repetitivo, um evento de risco deve permitir estimativa sobre sua possível ocorrência e consequências, ao passo que os eventos de incerteza, por envolverem fatos não recorrentes, terão um alto grau de aleatoriedade. Com a aceitação do axioma de que “é necessário medir para administrar”, consolidou-se a idéia de que, para ter utilidade nos negócios, um determinado evento de risco deve ser previsível em termos de probabilidade de ocorrência (incidência) e deve ser passível de estimativa quantitativa (impacto).

No mundo dos negócios a prática demonstra que, na definição clássica de risco, a palavra “possibilidade” vem sendo substituída por “probabilidade”. A administração do risco tem por diretiva que “risco é uma opção, não é destino”,

portanto devem ser assumidos, mitigados (alocados, controlados, compartilhados ou financiados) ou, simplesmente, evitados. A assunção de um risco inerente pressupõe a tomada de medidas negociais ou de controle por parte da empresa visando reduzi-lo, restando o chamado risco residual, o qual é muito comum na administração do risco operacional.

No tratamento quantitativo de riscos operacionais usam-se técnicas, métodos e modelos matemáticos e estatísticos, com o objetivo de mensurar as perdas esperadas e inesperadas de uma determinada instituição (BRITO, 2007, p.101). A Tabela 1 resume os tipos de perda, caracterizando-as conforme a freqüência, o impacto (severidade) e a forma de gestão.

Tabela 1 Tipos e caracterização das perdas em risco operacional

Tipo de Perda	Esperada	Inesperada	Stress
Freqüência	Alta	Baixa	Baixíssima
Severidade	Baixa	Alta	Altíssima
Gerenciamento	Adequação ao ambiente de controles internos e provisionamento	Alocação de Capital ou transferência do risco (Seguro)	Transferência para Cia de seguros

2.6. Alavancas de Controle

A estrutura das Alavancas de Controle consiste em quatro sistemas de controle: crenças, limite, diagnósticos e interativo. O sistema de crenças é "o conjunto de definições explícitas organizacionais que a alta gerência se utiliza para se comunicar formalmente e reforçar os valores básicos de direção para a organização" (Simons, 1995, p. 34, citado por Widner, no artigo: An empirical analysis of the levers of control framework, 2007). Um sistema de crenças comunica os valores fundamentais, a fim de inspirar e motivar os empregados a procurar, explorar, criar e esforço gastar exercer ações apropriadas.

Em ambientes dinâmicos, sempre há restrições impostas aos trabalhadores para impedi-los de se envolverem em comportamentos de alto risco. Essa restrição é o sistema de limite, que atua em oposição ao sistema de crenças.

O sistema de controle com uso diagnóstico destina-se a motivar os funcionários para executar e alinhar seu comportamento com os objetivos organizacionais. Relata informações sobre os fatores críticos de sucesso que permite aos gestores a concentrar sua atenção aos controles da base organizacional que são monitorados para que a empresa realize a sua estratégia. Permite ainda, que os gestores obtenham referências de comparação entre o realizado e o que foi planejado. Semelhante ao sistema de limite, o sistema de diagnóstico funciona como uma restrição ao comportamento do empregado.

O sistema de controle com uso interativo é caracterizado por um diálogo ativo e freqüente entre os gestores de topo. O sistema interativo é destinado a ajudar a empresa busca novas formas de posicionar-se estrategicamente em um mercado dinâmico.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

O estudo é de paradigma fenomenológico. A fenomenologia é a ciência que estuda o fenômeno social, fatos ou ocorrências, a partir do ponto de vista de quem o está vivendo, pois levam em conta as referências pessoais dos participantes da pesquisa e seu estado subjetivo. Um fenômeno é um fato ou uma ocorrência que aparece ou é percebido, especialmente numa causa em questão (COLLIS e HUSSEY, 2005).

Foram selecionadas as leituras mais pertinentes, estes documentos utilizados para pesquisa baseados em informações escritas formaram o suporte ao início da análise.

Este estudo compreenderá uma revisão bibliográfica, as informações foram obtidas, através de uma pesquisa em livros, artigos acadêmicos, dissertações, sites, que tratam o assunto com o intuito de identificar o que vem sendo praticado e estudado em relação ao controles internos, riscos e mensuração, indicadores e métricas e os impactos na Governança Corporativa nas organizações, onde houve busca dos dados indicado à situação atual do problema, os avanços e limites, os

resultados alcançados e as posições divergentes sobre o problema. A análise irá fornecer resposta à hipótese determinada comprovando a proposição.

Este método justifica-se, pois a revisão bibliográfica neste estudo tem por essência esclarecer o problema a partir de referências teóricas publicadas nos documentos analisados, realizada na forma de pesquisa descritiva. Buscando conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre a governança corporativa e controles, foi realizada independentemente, isto é, percorreu todos os passos formais do trabalho científico. A pesquisa bibliográfica constituiu parte da pesquisa descritiva, quando foi feita com o intuito de recolher informações e conhecimentos prévios acerca do problema. A pesquisa bibliográfica foi o meio de formação por excelência e constituiu o procedimento básico para os estudos, pelos quais se buscou o domínio do estado da arte sobre o tema.

O objetivo deste estudo foi analisar o relacionamento entre controles internos e governança. A análise teórica permitiu argumentar que, quando os mecanismos de controle em uma organização onde a estrutura de governança tem uma métrica de resultados a padronização das atividades ou dos resultados, é provável que as práticas de boa governança aliadas aos bons controles gerem melhores resultados a empresa.

Os dados extraídos da literatura consultada contribuem para compreensão do conceito utilizado e qualidade das informações apresentadas.

3.1. Procedimento de Coleta de Dados: instrumento e técnica

Para coletar os dados para esta revisão bibliográfica, foram pesquisados artigos na Base de dados da CAPES, através das palavras chaves Controles, Controles Internos, Governança Corporativa, Riscos, Mensuração de Riscos. A pesquisa ainda se estendeu ao portal Google Acadêmico, utilizando-se as mesmas palavras chaves. O portal IBRACON – Instituto de Auditores Independentes do Brasil também foi pesquisado.

A pesquisa teve caráter descritivo, baseada em pesquisa a 12 livros e em artigos relacionados ao tema, bem como comunicados da IBRACON, resultando na seleção de 10 artigos, 3 comunicados IBRACON e 4 Dissertações de Mestrados.

3.2. Procedimento de Tratamento de Dados

Os artigos foram lidos e selecionados de acordo com o nível de relacionamento com o tema “As diversas aplicações dos Controles Internos nas organizações”, levando-se em consideração alguns conceitos que foram extraídos dos artigos, o que facilitou muito o entendimento dos temas abordados e facilitarão as conclusões e reflexões.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como resultado esperado e contribuições deste estudo, pretendem-se responder quais são as características (elementos /aspectos /atributos /artefatos) que um controle interno deve ter para propiciar (1) a avaliação de desempenho de uma organização, (2) a influência na identificação de oportunidades de inovação de produtos e processos e (3) qual a sua relação com a Governança Corporativa?

Pretendem-se ainda confirmar as seguintes hipóteses:

h1 – Empresas com controles internos e indicadores implementados possuem um bom sistema de avaliação de desempenho;

h2 – Empresas que possuem controles internos e indicadores implementados conseguem identificar oportunidades de inovações em seus produtos e processos;

h3 – Empresas que possuem controles e indicadores definidos têm uma melhor Governança Corporativa.

h4 – O uso diagnóstico dos Controles Internos limitam as iniciativas inovadoras (V3),

h5 – o uso interativo dos Controles Internos identificam novas oportunidades de inovação (V3).

Este estudo está limitado às conclusões observadas nos artigos analisados quanto aos controles e indicadores identificados, comprovando ou não a hipótese de pesquisa em função do número limitado de artigos pesquisados.

Outra limitação do estudo foi à falta de pesquisa de campo, porém o estudo poderá ser realizado em uma amostra de empresas, onde seria feita uma triangulação dos dados obtidos na pesquisa bibliográfica comparada a pesquisa de campo e assim, ter mais subsídios para testar a hipótese de pesquisa com mais efetividade.

Com base no estudo do referencial teórico relacionado às questões de pesquisa, quais são as características (elementos /aspectos /atributos /artefatos) que um controle interno deve ter para propiciar (1) a avaliação de desempenho de uma organização, (2) a influência na identificação de oportunidades de inovação de produtos e processos e (3) qual a sua relação com a Governança Corporativa? tornou-se viável estudar o problema de pesquisa que unisse essas questões numa expectativa de influência positiva, na hipóteses acima listadas na utilização da informação contábil.

É possível verificar a necessidade da implementação dos controles internos para toda a organização, seu correto direcionamento e devida associação as técnicas de gestão de risco, tornando possível a supervisão em todos os níveis hierárquicos, através da garantia de qualidade e confiabilidade das informações apresentadas à alta administração, aos clientes internos e externos da organização.

Assim, valida-se a consideração de Assi (2009), de que os controles internos são parte integrante do gerenciamento de riscos corporativos e asseguram processos definidos pela alta administração, sendo conveniente que a estrutura do

gerenciamento de riscos corporativos abranja o controle interno, o que leva a criação de uma ferramenta de gestão mais eficiente a corporação.

Oportunamente poderemos fazer uma pesquisa ou estudo de caso em empresas com o objetivo de identificar as práticas de controles internos utilizadas por estas organizações e os seus diversos usos, tanto o uso Interativo quanto o uso Diagnóstico.

Propõe-se que seja dada continuidade ao trabalho. Com isso, seria interessante, obter uma amostra maior de dados bibliográficos e pesquisa em empresas para confirmar se realmente a Governança Corporativa se preocupa com a gestão de seu negócio como um todo, visando subsidiar a formulação de hipóteses e questionamentos para pesquisas futuras.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALTAMUR, Jennifer; BEATTY, Anne; Journal of Accounting and Economics journal homepage: www.elsevier.com/locate/jae, **How does internal control regulation affect financial reporting?** – 2009.

ANTUNES, Jerônimo., Dissertação de mestrado: **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil**, USP, 1998.

ASSI, M., **Controles Internos e Cultura Organizacional, Como consolidar a confiança na gestão dos negócios**, Editora Saint Paul, 2009.

ANTONY, Robert N.; Govindarajan Vijay, **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Mc Graw Hill, 2008. p.749.

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião., **Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa**, Revista do BNDES, Rio de Janeiro, V. 12, N. 24, P. 149-188, dez. 2005

BRITO, O.S., **Gestão de Risco, Uma abordagem orientada a Riscos Operacionais**, Editora Saraiva, 2007.

CASSARRO, A.C., **Controles Internos e Segurança de Sistemas: Prevenindo fraudes e tornando auditáveis os sistemas**, LTR, 1997.

CAMPIGLIA, Américo O., CAMPIGLIA, Oswald R.P., **Controles de Gestão: Controladoria Financeira das Empresas**, Atlas, 1995.

CRC-SP / IBRACON, **Coleção Seminários CRC-SP, Controles Internos Contábeis e Alguns Aspectos de Auditoria**, Atlas, 2000.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria: contábil: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 466

DANTA, Wilson Riber Hamilton., Dissertação mestrado em controladoria: **Importância dos controles internos nas empresas antes e depois do advento da Sarbanes-Oxley-ACT** – Universidade Federal do Rio Grande do Sul – PR, 2006.

D'AVILA, M.Z., OLIVEIRA, M.A.M., **Conceitos e Técnicas de Controles Internos de Organizações**, Editora Nobel, São Paulo, 2002.

ERIC LETHBRIDGE, Eric, Artigo: **Governança Corporativa**, fevereiro 2002.

FLORENTINO, A.M., **Auditoria Contábil**, Editora da Fundação Getúlio Vargas, 5ª Edição, 1988.

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A.R.; JUNQUEIRA, E.; **Controle Gerencial – Uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**, Editora Atlas, 2009, pag. 243 e 244.

GARCIA, Felix Arthur, Monografia: **Governança Corporativa**; Orientador: Prof. Marcus de Freitas Henriques; Universidade Federal do Rio de Janeiro, Instituto de Economia, julho 2005.

GUELLO, Ariovaldo; PAPELLÁS FILHO, Francisco., **Comunicado 03/99 - 13/08/1999**, Sistema de Controles Internos (Resolução nº. 2554, do Conselho Monetário Nacional)

HUSSEY, R., COLLIS, J. **Pesquisa em Administração: Um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**, 2ª Edição, Bookman, 2005.

IBRACON - Comunicado técnico: Instituto Brasileiro de Contadores, **IBRACON no. 04/00** G: \ESP\IBRA2804. MOD

IBRACON, Comunicado técnico: Instituto Brasileiro de Contadores, **IBRACON n.o 01/09** Lei no 11.638/07, Medida Provisória 449/08.

IBRACON, Comunicado técnico: Instituto Brasileiro de Contadores, **IBRACON no. 04/04** Sistema de Controles Internos (Circular SUSEP no. 249/04).

IMONIANA, J.O., **Controle de Gestão: Abordagem Sistêmica**, Editora LTC, Rio de Janeiro, 2008.

LOPES, Alexandre B.; MERINS, Elieue. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005, Capítulo 4.

MARTIN, Nilton Cano; SANTOS, Lílian Regina dos; DIAS FILHO, José Maria., **Governança empresarial, riscos e controle internos: a emergência de um novo**

modelo de controladoria, Revista Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, n. 34, p. 7 - 22, janeiro/abril 2004.

MICKINSEY & COMPANY, Apresentação: **Criação de valor por meio da Governança Corporativa**; Apresentação IBGC, janeiro 2003.

MORAES, José Cássio Fróes de., Dissertação Mestrado em engenharia de produção: **Análise da eficácia da disseminação de conhecimentos sobre controles internos após sua implementação no Banco do Brasil**, Florianópolis SC – 2003.

PAULO, Wanderlei Lima de; FERNANDES, Francisco Carlos; RODRIGUES, Luciana Gavazzi Barragan; EIDT, Jorge., **Riscos e controle internos: uma metodologia de mensuração dos níveis de controle de riscos empresariais**, Cont. Fin. • USP • São Paulo • n. 43 • p. 49 - 60 • Jan./Abr. 2007.

PEREIRA, Antonio Nunes., Artigo: **A Importância do Controle Interno para a Gestão das Empresas**, Universidade federal fluminense.

RASMUSSEN, U.W., **Desvios, Desfalques e Fraudes nas Transações de Compras nas Empresas**, Edições Aduaneiras, 1988.

RESKE Filho, Antonio; JACQUES, Elizeu de Albuquerque; MARIAN, Paulo David; **O controle interno como ferramenta para o sucesso empresarial**, Revista eletrônica de contabilidade curso de ciências contábeis USFM-RS, volume I.N.3 mar-mai/2005.

SANTOS, Jorge Luiz dos; KELM, Martinho Luís; ABREU, Aline França; **Um modelo de gestão por resultados segundo a teoria da agência – um estudo de caso: Banco do Estado de Santa Catarina S.A.**, Revista de Administração da USP, volume 36, número 3, 2001.

YIN, R.K., **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**, 3ª Edição, Bookman, 2005.

WIDENER, Sally K.; Accounting, Organizations and Society, homepage: www.elsevier.com/locate/aos; **An empirical analysis of the levers of control framework** – 2007.