

# COGNIÇÃO DA ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO: UMA PESQUISA EXPLORATÓRIA

*COGNITION OF INTERNAL CONTROL STRUCTURE: AN EXPLORATORY STUDY*

**JOSHUA ONOME IMONIANA**

joshua.imoniana@metodista.br

**JOULIANA JORDAN NOHARA**

jnohara@uol.com.br

## RESUMO

As três bases de percepção de cultura de controle interno da organização mais estudadas atualmente são: ambiente de controle, procedimento de controle e monitoramento e sistemas de informação e comunicação. O ambiente de controle consiste na atmosfera que contribui para um controle efetivo. Os procedimentos de controle e monitoramento são aquelas atividades que, quando executadas a tempo e de maneira apropriada, permitem a redução do impacto ou administração dos riscos. Os sistemas de informação e comunicação visam assegurar que, dentro de uma organização, o fluxo de informações ocorra da forma mais adequada. O presente trabalho buscou apresentar evidências acerca da validade discriminante de instrumentos das três dimensões de controles internos, analisando-se a estrutura *Alpha* de *Cronbach* de seus itens, as correlações, assim como provar a adequação dos instrumentos. Foi utilizada uma amostra de 24 auditores de firmas de auditoria independentes, compreendendo *Price WaterhouseCoopers*, *Ernest & Young*, *Deloitte Touche Tohmatsu* e *KPMG (big four)*, sediadas em São Paulo. Os resultados atestam a capacidade dos itens de levantarem informações de controles, além de correlação homogênea das dimensões.

*Palavras-chave:* controle interno, sistemas de informação, monitoramento.

## ABSTRACT

The three basis of the perception of internal control culture of organisation mostly studied currently are: control environment, control monitoring procedures, and information systems and communication. The control environment is consisted of atmosphere, which contributes to an effective management. The control and monitoring procedures are activities, which if executed in a timely manner and in an appropriate form, enhance the risk management. The information systems enhances that the communication and information flow in organisation occurs on right way. The current study presents evidence relating to the discriminant validity of the instruments concerning the three dimensions of internal control, by analysing the Alpha of Cronbach structure of the items involved, the correlation and also gives a proof of the appropriateness of the research instruments. A sample of 24 auditors was drawn from the independent audit firms, namely: *Price WaterhouseCoopers*, *Ernest & Young*, *Deloitte Touche Tohmatsu* e *KPMG (big four)* located in São Paulo. Results attest the capability of the items in collecting data relating to internal controls, besides that the dimensions homogeneously correlates amongst one another.

*Key words:* internal control, information systems, monitoring.

## INTRODUÇÃO

Até o presente momento, no Brasil, ainda não foram validados pelos cientistas brasileiros os questionários de pesquisas na área de controle de gestão. Foi por isso que este estudo tomou como base os trabalhos de Borges-Andrade *et al.* (1989) e Siqueira (2000), que validaram o questionário de comportamento organizacional. No entanto, em nível internacional, há de se poder considerar uma abordagem sistemática efetuada por Arthur Jr. *et al.* (2000), que discorreram sobre a convergência e validade discriminante dos construtos sobre dimensões de um centro de estudo.

O presente estudo, portanto, tem a pretensão de contribuir para a área de controladoria com um trabalho para reflexão sobre a necessidade de se validarem instrumentos de pesquisas, para se ter certeza de que os questionários definidos num processo de pesquisa têm capacidade de levantar os dados esperados e também que os dados a serem coletados serão passíveis da análise pretendida.

A implementação deste estudo se justifica devido à falta de literatura sobre validação de instrumento de pesquisas em nível nacional. Os cientistas precisam levantar informações que possam ser aproveitadas pela comunidade empresarial e servir também como guia para a comunidade acadêmica. No entanto, a falta de coerência dos questionários de pesquisa conduzida poderia prejudicar os objetivos da mesma e, conseqüentemente, os resultados acabariam distorcidos. Ainda, na área de controle de gestão, este estudo está sendo um dos pioneiros no sentido de promover a validação dos instrumentos de pesquisas.

## CONTROLE

Controle é um importante elemento das funções administrativas de uma organização, pois permite a constante avaliação do alcance dos objetivos estratégicos e operacionais. Quando implantados, são capazes de amenizar ou eliminar gargalos que impeçam o alcance desses objetivos. Os controles podem assumir formas dependentes ou independentes, os quais podem ser manuais ou computadorizados.

De um lado, quando são dependentes, as recomendações de controle devem ser atendidas antes da execução das atividades funcionais seguintes. Uma tentativa de omitir uma função de controle dependente poderia travar o fluxo de processos operacionais. De outro lado, os controles independentes referem-se às atividades funcionais que não travam os fluxos das transações econômico-financeiras. Por exemplo: um gerente de fábrica pode requisitar a compra de insumos por interesses fraudulentos, levando em consideração ou não o nível de estoques. Um controle independente da área de controladoria poderia descobrir essa irregularidade, ao identificar que essa compra de insumos estaria elevando o nível médio de estoques além de sua necessidade no processo fabril.

Quando os controles são manuais, normalmente são implantados através de procedimentos ou normas administrativas escritas e documentadas. Quando são sistêmicos, além de sua documentação nos procedimentos ou normas administra-

tivas, os controles são incorporados nas próprias lógicas dos programas que compõem os sistemas computacionais.

Seja da forma que for, a eficácia do controle se dá por meio da conscientização dos integrantes do ambiente de controle; já sua eficiência resulta da implementação do conceito de *accountability* e monitoramento.

## CONTROLAR

Controlar é um ato de orientar quanto ao caminho a ser trilhado para o cumprimento de tarefas definidas. Às vezes, confunde-se com a palavra *comandar*. Comandar diz respeito ao ímpeto de dar ordem. Conforme Ferreira (1999, p. 546), controlar significa "(...) exercer o controle de: 1. controla diversas empresas; 2. submeter a controle; (...) manter o controle (...)".

## CONTROLES INTERNOS

Apesar de serem vários os conceitos dados por diversos autores, percebe-se que existe uma unidade de pensamento sobre o que se compreende por controle interno: são mecanismos adotados pelas empresas no sentido de minimizar o impacto de riscos de processo e de negócio.

Imoniana (2001, p. 95) cita a seguinte definição, dada pelo Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA): "O Controle Interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de todos os métodos e medidas adotados na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e a veracidade das informações contábeis, promover a eficiência das operações e fomentar maior adesão às políticas prescritas pela gerência".

De acordo com Almeida (1996), o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA), através da Instrução SEST nº 02, de 5 de outubro de 1986, estabelece como orientação específica as normas para o exercício profissional da auditoria interna e enfatiza que controle interno corresponde a 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.

O Departamento do Tesouro Nacional (1991), por sua vez, através da Instrução Normativa nº 16, de 20 de dezembro de 1991, traz o conceito de controle interno como sendo: o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Mautz (1987, p.163) entende que "controle interno é a expressão usada para descrever todas as várias medidas tomadas pelos titulares e gerentes de organizações empresariais para dirigir e controlar empregados".

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), conforme destacado por Simmons

(1997), elaborou, em 1992, um estudo publicado com o título *Internal Control – Integrated Framework*, cujo relatório descreve controle interno como um processo efetuado pelo conselho de administração, gerentes e outros funcionários, com o intuito de garantir razoável segurança do cumprimento dos objetivos. De acordo com o estudo, todas as empresas de pequeno, médio e grande porte podem ter controles internos efetivos. Para o COSO controle interno consiste em cinco componentes, relacionados com integridade, competência e ambiente de controle. Os componentes são:

a) *Control Environment* (Ambiente de Controle) – O ambiente de controle fixa o tom de uma organização, enquanto influencia a consciência de controle de seu pessoal. É a base para todos os outros componentes, determinando disciplina e estrutura.

b) *Risk Assessment* (Avaliação de Risco) – Toda e qualquer entidade, para cumprir os seus objetivos, enfrenta uma variedade de riscos vindos de fontes externas e internas que devem ser avaliados.

c) *Control Activities* (Atividades de Controle) – Controles das atividades ou procedimentos de controles são as políticas e procedimentos que asseguram o cumprimento dos objetivos e identificam os riscos relacionados.

d) *Information and Communication* (informação e comunicação) – As informações devem ser identificadas e comunicadas de uma forma e prazo que permitam às pessoas cumprirem suas responsabilidades. Mensagens e informações relevantes são comunicadas por todas as partes da empresa.

e) *Monitoring* (Monitoramento) – Sistemas de controles internos precisam ser monitorados – avaliar a qualidade do desempenho do sistema com o passar do tempo – e políticas e procedimentos modificados, quando necessário.

## DIMENSÕES DE CONTROLES INTERNOS

### AMBIENTE DE CONTROLE

Existe uma atmosfera na empresa que contribui para um controle efetivo e uma consciência de controle por parte de seu pessoal. Essa atmosfera e a consciência podem-se chamar de ambiente de controle.

Imoniana (2001) relata que o ambiente de controle compreende rede de funções interatuantes e segregadas, identificadas em atividades logicamente estruturadas. É nesse ambiente que desenhamos e implementamos os processos contábeis e os controles internos. Os principais recursos desse ambiente são harmoniosamente coordenados para que sejam efetivos e esses são orientados pelas estratégias, políticas, normas e procedimentos empresariais.

Daniel (2000) menciona que faz parte do ambiente de controle o enfoque que a direção da empresa dá ao controle, à organização e à estrutura da empresa. Em relação ao enfoque da direção da empresa, pode-se dizer que é essa direção que estabelece o espírito e a intensidade do controle, no sentido de querer contar com uma informação útil, confiável e oportuna para a tomada de decisão. Já em relação à organização e

estrutura da empresa, afirma-se que é necessário, também, que haja uma organização formal da empresa com apropriado sistema de segregação de tarefas e responsabilidades.

Daniel (2000) salienta ainda que o ambiente de controle reflete a filosofia, a atitude e o compromisso demonstrados pela administração para o estabelecimento de uma atmosfera positiva para a implementação e execução bem controlada das operações do negócio. O ambiente de controle influencia fortemente a eficácia dos sistemas de controle da companhia.

É no mesmo sentido que se manifesta o COSO, conforme Simmons (1997), para o qual o ambiente de controle é a consciência de controle da entidade, sua cultura de controle. O ambiente de controle é efetivo quando as pessoas da entidade sabem quais são suas responsabilidades e os limites de sua autoridade. Além disso, que tenham consciência, competência e o comprometimento de fazerem o que é correto, da maneira correta, ou seja: [1] os funcionários sabem o que deve ser feito?, [2] se sim, eles sabem como fazê-lo?, [3] se sim, eles quem fazem-lo?

A resposta “sim” a quaisquer dessas perguntas é um indicativo de comprometimento do ambiente de controle.

Ambiente de controle envolve competência técnica e compromisso ético. É um fator intangível, essencial à efetividade dos controles internos.

A postura da alta administração desempenha papel determinante nesse componente. Ela deve deixar claro para seus comandados quais são as políticas, procedimentos, Código de Ética e Código de Conduta a serem adotados. Essas definições podem ser feitas de maneira formal ou informal; o importante é que sejam claras aos funcionários da organização. Portanto, o exemplo “vem de cima”, e significa que quem dá o tom de controle da entidade são seus principais administradores.

### PROCEDIMENTOS DE CONTROLE E MONITORAMENTO

Simmons (1997) aborda que procedimentos de controle, segundo relatório do COSO, são aquelas atividades que, quando executadas a tempo e de maneira adequada, permitem a redução ou administração dos riscos. As atividades de controle podem ser de duas naturezas: atividade de prevenção ou de detecção. As principais atividades envolvidas são:

1. Alçadas (prevenção): são os limites determinados a um funcionário, quanto à possibilidade de este aprovar valores ou assumir posições em nome da instituição.
  - a) estabelecimento de valor máximo para um caixa pagar um cheque;
  - b) estabelecimento dos tetos assumidos por um operador de mercado para cada horizonte de investimento;
  - c) estabelecimento de alçada operacional para o Comitê de Crédito de uma agência.
2. Autorizações (prevenção): a administração determina as atividades e transações que necessitam de aprovação de um supervisor para que sejam efetivadas. A aprovação de um supervisor, de forma manual ou eletrônica, implica que ele (ou ela) verificou e validou a atividade ou

transação e assegurou que está em conformidade com as políticas e procedimentos estabelecidos. Os responsáveis pela autorização devem verificar a documentação pertinente, questionar itens pouco usuais e assegurar-se de que as informações necessárias à transação foram checadadas, antes de dar sua autorização.

3. Conciliação (detecção): é o confronto da mesma informação com dados vindos de bases diferentes, adotando as ações corretivas, quando necessário.
4. Avaliação de Desempenho (detecção): Acompanhamento de uma atividade ou processo, para avaliação de sua adequação e/ou desempenho em relação às metas, aos objetivos traçados e aos *benchmarks*, assim como acompanhamento contínuo do mercado financeiro (no caso de bancos), de forma a antecipar mudanças que possam impactar negativamente a entidade. Exemplos:
  - a) monitoração do comportamento de usuários de cartões de crédito (lugares inusitados, produtos diferentes, etc.);
  - b) monitoração e questionamento de flutuações abruptas nos resultados de agências, produtos, carteiras próprias e de terceiros;
  - c) monitoração de valores realizados e orçados em unidades, com o objetivo de identificar dificuldades/problemas;
  - d) acompanhamento da concorrência, visando ao lançamento de novos produtos.
5. Salvaguarda Física (prevenção e detecção): os valores de uma entidade devem ser protegidos contra uso, compra ou venda não autorizados. Um dos melhores controles para proteger esses ativos é a salvaguarda física, que compreende controle de acessos, controle da entrada e saída de funcionários e materiais, senhas para arquivos eletrônicos, *'call-back'* para acessos remotos, criptografia e outros. Incluem-se nesse controle os processos de inventário dos itens mais valiosos para a entidade (por exemplo, conferência de numerário).
6. Segregação de Funções (prevenção): a segregação é essencial para a efetividade dos controles internos. Ela reduz tanto o risco de erros humanos quanto o risco de ações indesejadas. Contabilidade e conciliação, informação e autorização, custódia e inventário, contratação e pagamento, administração de recursos próprios e de terceiros, normatização (gerenciamento de riscos) e fiscalização (auditoria) devem estar segregadas entre os funcionários.
7. Sistemas Informatizados (prevenção e detecção): os controles feitos através de sistemas informatizados dividem-se em dois tipos:
  - a) controles gerais: pressupõem os controles de operação de computadores, controles na aquisição, desenvolvimento e manutenção de programas e sistemas. Exemplos: organização e manutenção dos arquivos de *back-up*, arquivo de log do sistema, plano de contingência;
  - b) controles de aplicativos: são os controles existentes nos aplicativos corporativos, que têm a finalidade de garantir a integridade e veracidade dos dados e transações. Exem-

plos: validação de informações (verificação das informações com registros armazenados em banco de dados).

8. Normatização Interna (prevenção): é a definição, de maneira formal, das regras internas necessárias ao funcionamento da entidade. As normas devem ser de fácil acesso para os funcionários da organização e devem definir responsabilidades, políticas corporativas, fluxos operacionais, funções e procedimentos.

As atividades de controle devem ser implementadas de maneira ponderada, consciente e consistente. Nada adianta implementar um procedimento de controle, se este for executado de maneira mecânica, sem foco nas condições e problemas que motivaram sua implantação. Também é essencial que as situações adversas identificadas pelas atividades de controle sejam investigadas, adotando-se oportunamente as ações corretivas.

O monitoramento é a avaliação dos controles internos ao longo do tempo. Ele é o processo fundamental para saber se os controles internos estão sendo efetivos ou não. Ele é feito tanto através do acompanhamento contínuo das atividades quanto por avaliações pontuais, tais como auto-avaliação, revisões eventuais e auditoria interna.

A função do monitoramento é verificar se os controles internos são adequados e efetivos. Controles adequados são aqueles em que os cinco elementos do controle (ambiente; avaliação de riscos; atividade de controle; informação; comunicação e monitoramento) estão presentes e funcionando conforme o planejado. Controles são eficientes quando a alta administração tem uma razoável certeza:

- a) do grau de alcance dos objetivos operacionais propostos;
- b) da confiabilidade das informações fornecidas pelos relatórios e sistemas corporativos;
- c) do cumprimento de leis, regulamentos e normas pertinentes.

## SISTEMAS DE INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

A comunicação é o fluxo de informações dentro de uma organização, entendendo que esse fluxo ocorre em todas as direções – dos níveis hierárquicos superiores aos níveis hierárquicos inferiores, dos níveis inferiores aos superiores, e comunicação horizontal entre níveis hierárquicos equivalentes.

A comunicação é essencial para o bom funcionamento dos controles. Informações sobre planos, ambiente de controle, riscos, atividades de controle e desempenho devem ser transmitidas à entidade como um todo. Por outro lado, as informações recebidas, de maneira formal ou informal, de fontes externas ou internas devem ser identificadas, capturadas, verificadas quanto à sua confiabilidade e relevância, processadas e comunicadas às pessoas certas, de forma oportuna e de maneira adequada.

O processo de comunicação pode ser formal ou informal. O processo formal acontece através dos sistemas internos de comunicação – que podem variar desde complexos sistemas computacionais a simples reuniões de equipes de trabalho – e são importantes para obtenção das informações necessárias

ao acompanhamento dos objetivos operacionais, de informação e de conformidade. O processo informal, que ocorre em conversas e encontros com clientes, fornecedores, autoridades e empregados, é importante para obtenção das informações necessárias à identificação de riscos e oportunidades.

**HIPÓTESES DO ESTUDO**

Para o desenvolvimento deste estudo, adotaram-se as seguintes hipóteses:

H<sub>1</sub> – As três bases de controles internos que compreendem dimensões do ambiente de controle, procedimento de controle e sistema de informações e comunicação avaliam o conhecimento da estrutura de controle interno, porque os itens que compõem o instrumento que pesquisa esse fenômeno demonstram uma homogeneidade de concepção.

H<sub>2</sub> – As três bases de controles internos se correlacionam significativamente, mostrando nível elevado dos conceitos envolvidos e aceitação por profissionais da área de auditoria independente, que geralmente auditam demonstrações contábeis. Por conseguinte, atestam o nível de controles internos das empresas auditadas para se resguardarem contra surpresas do processo de gestão e riscos empresariais.

**METODOLOGIA**

**PARTICIPANTES**

A amostra desta pesquisa foi composta por 24 auditores de níveis seniores, supervisores e gerentes, extraída das firmas

de auditoria independente, compreendendo *Price WaterhouseCoopers*, Ernest & Young, Deloitte Touche Tohmatsu e KPMG (*big four*), sediadas em São Paulo. Não houve interesse em distinguir se são homens ou mulheres, uma vez que, para este estudo, essa informação pode ser considerada dispensável. A questão do grau de escolaridade também foi vista como irrelevante, uma vez que todos os auditores independentes ou estão freqüentando cursos superiores ou são bacharéis.

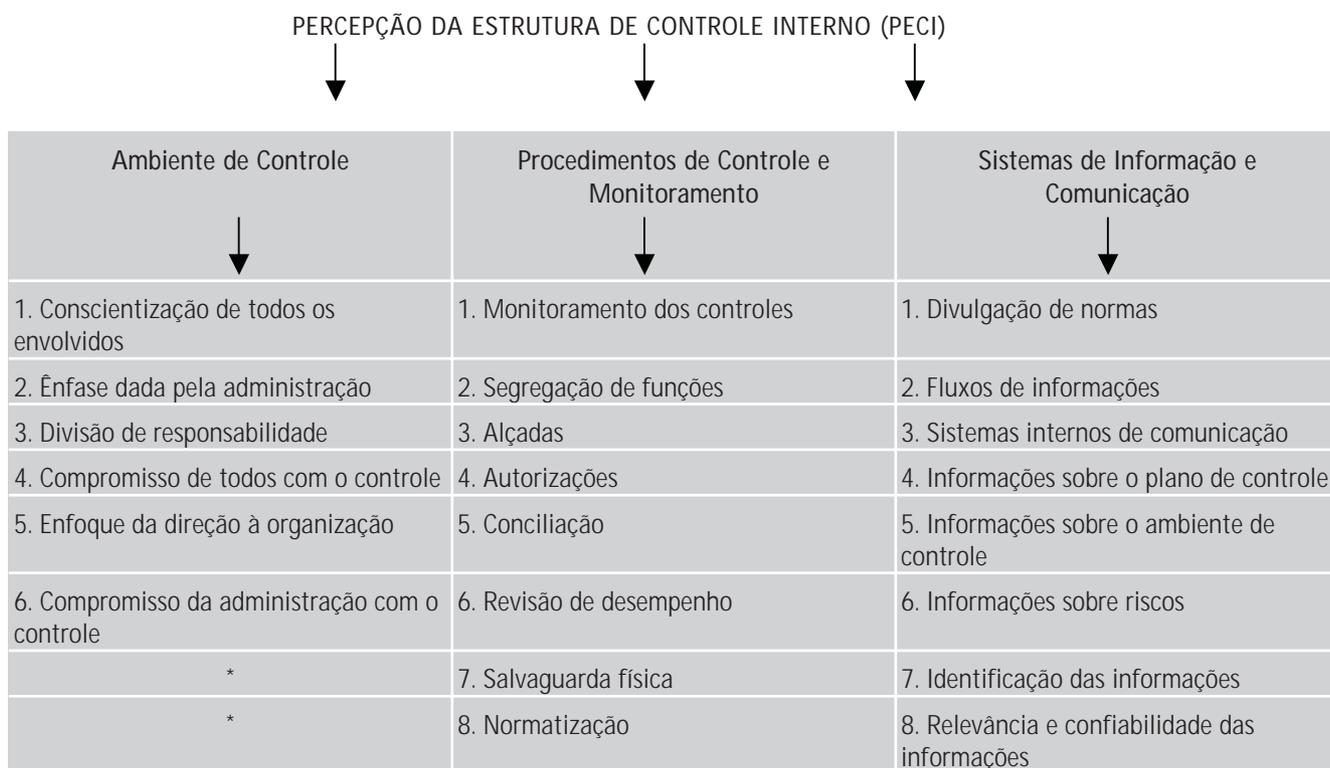
**INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS**

A coleta de dados foi realizada através de um instrumento contendo três escalas que formam as bases para o controle interno notadamente: Ambiente de Controle (ABMCO, 13 itens), Procedimentos de Controles (PROCM, 19 itens) e Sistema de Informação e Comunicação (SIFCO, 13 itens).

**CRIAÇÃO DE ITENS**

Os 45 itens foram elaborados em função das definições operacionais de um construto, que foi baseado em revisão de literaturas nacionais e internacionais, das quais citamos: Arthur Jr *et al.* (2000), Pasquali (1996) e Siqueira (2000). Entretanto, foram consideradas definições teóricas (constitutivas), assim como as suas definições operacionais.

Ao dividir-se o atributo da pesquisa (controle interno) em 3 dimensões distintas (Ambiente de Controle, Procedimentos de Controle e Sistemas de Informação e Comunicação), procurou-se criar itens relacionados a cada dimensão, como mostra a Figura 1.



**Figura 1 – Diagrama do esquema da PECI.**

## ANÁLISE DOS DADOS

Visando obter a validade discriminante das três bases de conhecimento e a percepção da estrutura de controles internos, os itens dos instrumentos da pesquisa foram submetidos à análise descritiva, envolvendo também a obtenção e constatação dos índices de precisão dos itens do instrumento. Após avaliados os índices citados anteriormente, eles foram submetidos à análise de correlação, às dimensões de ABMCO, PROCM e SIFCO. Os dados coletados foram tratados estatisticamente com a utilização do *software Statistical Package for Social Sciences (SPSS)*.

## RESULTADOS E DISCUSSÃO

A análise de dados desta pesquisa, que comprova a validade discriminante entre as três bases de controles internos,

revelou que os componentes dos itens se relacionam, possibilitando atingir o objetivo de levantamento de informações desejadas para a conclusão sobre o sistema de controles internos das organizações.

Os itens dos instrumentos, conforme demonstrado na Tabela 1, individualmente mostram índices satisfatórios de precisão. Ainda, em relação à análise de precisão para os itens em separado, apresentam-se na Tabela 2 – Índices de Confiança dos Instrumentos (Média, Correlação e Alpha), os quais possibilitam a eliminação de alguns itens que estejam prejudicando as médias gerais. O pesquisador poderá decidir eliminar alguns itens que julgue que talvez os respondentes tiveram maiores dificuldades em responder. Essas perguntas, devido às dificuldades encontradas, poderiam gerar respostas não muito adequadas.

**Tabela 1** – Validação da Alpha de Cronbach dos itens do instrumento das bases de controles internos, ambiente de controle (AMBCO), procedimento de controle e monitoramento (PROCM) e sistema de informação e comunicação (SIFCO).

Nº	ITENS DOS INSTRUMENTOS	Alpha do AMBCO	Alpha do PROCM	Alpha do SIFCO
1	Controles contábeis, Controles econômicos, Controles administrativos, Controles patrimoniais, Controles jurídicos, Controles financeiros e Controles externos.	0.70		
2	Quando existe uma atmosfera que contribui para um controle efetivo e uma consciência de controle por parte do pessoal nas organizações. Essa atmosfera e a consciência são o que chamamos de ambiente de controle.	0.70		
3	A ênfase que a alta direção dá ao controle interno, à organização e à estrutura da empresa geralmente não está relacionada ao ambiente de controle.	0.71		
8	As deficiências relevantes nos controles internos não devem ser relatadas à alta administração e ao conselho de administração	0.69		
11	Compromisso da administração com o controle	0.69		
12	Compromisso de todos com o controle	0.68		
14	Conscientização	0.68		
17	Ênfase dada pela alta administração	0.70		
18	Enfoque da direção à organização	0.69		
33	Não cabe à Alta Administração da Instituição Financeira deixar claro aos seus comandados quais são as políticas, procedimentos, código de ética e código de conduta a serem adotados.	0.70		
41	Nem todos os níveis do pessoal, em uma organização bancária, necessitam compreender seu papel no processo de controles internos e estar inteiramente engajados no processo.	0.67		
43	A competência técnica e o compromisso ético não têm relação com a efetividade dos controles internos.	0.74		
45	O exemplo "vem de cima": quem dá o tom de controle da entidade são seus principais administradores.	0.00		
4	A alta administração deve ter a responsabilidade de executar as estratégias aprovadas pelo conselho de administração; ajustando as políticas internas, quando necessário, para fomentar o monitoramento e a eficácia do sistema de controles internos.		0.70	

Nº	ITENS DOS INSTRUMENTOS	Alpha do AMBCO	Alpha do PROCM	Alpha do SIFCO
5	A alta administração deve monitorar continuamente a eficácia total dos controles internos do banco, a fim de auxiliar no atingimento dos objetivos da organização. O monitoramento dos riscos-chave deve ser parte das operações diárias do banco e deve incluir avaliações independentes, de acordo com o caso.		0.70	
6	Fazem parte do ambiente de controle: monitoramento dos controles; segregação de funções; política de alçadas; autorizações; divulgação de normas e fluxo de informações.		0.71	
9	Alçada		0.70	
10	Autorização		0.71	
13	Conciliação		0.68	
15	Divisão de responsabilidade		0.68	
24	Monitoramento dos controles		0.70	
25	Normatização		0.68	
27	Revisão de desempenho		0.69	
28	Segregação de funções		0.68	
29	Segurança física		0.70	
31	Em toda e qualquer instituição financeira devem obrigatoriamente existir normas internas.		0.67	
32	Todos os funcionários devem saber o que deve ser feito e como deve ser feito, para atingir os objetivos, metas e políticas traçados pela alta administração, em relação à sua função.		0.68	
34	A não existência de um acompanhamento periódico, por parte do gestor, dos controles existentes na Instituição Financeira afeta o controle interno.		0.70	
38	Não cabe ao gestor verificar a exatidão dos cálculos, validação de fórmulas e verificar documentação comprobatória.		0.71	
39	É de suma importância a existência de uma política bem definida de alçadas dentro da instituição financeira.		0.66	
40	Não cabe ao gestor efetuar a monitorização das atividades de controles.		0.69	
44	Informações sobre planos, ambiente de controle, riscos, atividades de controle e desempenho não devem, de maneira nenhuma, ser transmitidas a toda a entidade.		0.00	
7	A alta administração deve se assegurar de que existem dados financeiros, operacionais e de <i>compliance</i> internos adequados e detalhados.			0.68
16	Divulgação de normas			0.73
19	Fluxo de informações			0.68
20	Identificação das informações			0.67
21	Informações sobre ambiente de controle			0.67
22	Informações sobre plano de controle			0.67
23	Informações sobre riscos			0.66
26	Relevância e confiabilidade das informações			0.68

Nº	ITENS DOS INSTRUMENTOS	Alpha do AMBCO	Alpha do PROCM	Alpha do SIFCO
30	Sistemas internos de comunicação			0.70
35	O gestor deve assegurar a existência de dados financeiros, operacionais e de <i>compliance</i> internos adequados e detalhados, assim como informação do mercado externo, sobre os eventos e as circunstâncias que são relevantes ao processo de tomada de decisão.			0.70
36	A informação, para tomada de decisão, deve ser confiável, oportuna, acessível e disponibilizada em um formato consistente.			0.70
37	O gestor não tem que receber relatórios/informações do sistema de Controles Internos e <i>compliance</i> .			0.71
42	A Alta Administração deve estabelecer canais efetivos de comunicação para assegurar-se de que toda a equipe de funcionários esteja inteiramente ciente das políticas e dos procedimentos que afetam seus deveres e responsabilidades.			0.67

**Tabela 2 – Índices de Confiança dos Instrumentos (Média, Correlação e Alpha).**

ITEM	Média quando elimina o item	Correlação Total	Alpha quando elimina o item
1	86,83	0,12	0,69
2	86,83	0,12	0,69
3	86,75	-0,23	0,71
4	86,66	0,08	0,69
5	86,25	0,11	0,69
6	86,66	-0,11	0,70
7	86,00	0,33	0,68
8	86,58	0,18	0,69
9	86,41	-0,07	0,70
10	86,25	-0,32	0,71
11	87,00	0,28	0,68
12	86,41	0,47	0,67
13	86,83	-0,07	0,70
14	86,33	0,38	0,68
15	85,83	0,31	0,68
16	86,41	-0,25	0,73
17	87,00	0,11	0,69
18	85,91	0,32	0,68
19	85,41	0,63	0,67
20	85,50	0,65	0,67
21	86,00	0,42	0,67
22	85,66	0,61	0,66
23	85,83	0,56	0,66
24	86,25	0,05	0,69

ITEM	Média quando elimina o item	Correlação Total	Alpha quando elimina o item
25	86,00	0,49	0,67
26	85,50	0,50	0,67
27	86,08	0,19	0,69
28	86,33	0,41	0,68
29	85,33	-0,04	0,70
30	86,16	0,14	0,69
31	86,33	0,58	0,67
32	86,33	0,30	0,68
33	87,08	0,09	0,69
34	86,41	0,01	0,70
35	85,50	0,18	0,69
36	85,33	0,14	0,69
37	85,91	-0,01	0,70
38	86,41	-0,17	0,71
39	86,33	0,65	0,66
40	86,50	0,19	0,69
41	86,66	0,55	0,66
42	86,08	0,51	0,66
43	86,66	-0,46	0,73
44	86,16	-0,34	0,72
45	85,08	0,45	0,67

Na Tabela 3, Precisão dos 45 itens, apresenta-se o resumo geral do nível de confiança dado para análise dos itens validados. Nesse caso, vale ressaltar os resultados alcançados anteriormente. Allen e Meyer (1990) detêm índices de *Alpha* de *Cronbach* entre 0,61 e 0,70. Ao analisar esses números, verifica-se que o índice de 0,6972 obtido nesta pesquisa, quando comparado com o índice padrão, ficou próximo daqueles mostrados nos estudos desses cientistas.

**Tabela 3** – Precisão dos 45 itens.

<i>Alpha</i> de <i>Cronbach</i>	<i>Alpha</i> de <i>Cronbach</i> Padrão
0,6972	0,7259

## CONCLUSÕES

O presente trabalho analisou a validade discriminante dos três pilares dos conhecimentos e percepção da estrutura de controles internos. O objetivo buscou a precisão dos fatores AMBCO, PROCM e SIFCO apresentados nos instrumentos. Porém, não foi intenção desta pesquisa verificar o detalhamento dos enfoques para implementação das dimensões dos controles internos.

As análises desenvolvidas neste estudo indicam a necessidade dos cientistas da área de auditoria e controle de gestão de tomarem exemplos dos pesquisadores da área de comportamento organizacional para viabilizarem a validação de seus instrumentos de pesquisas. Isso, sem sombra de dúvida, irá proporcionar a aplicação de questionários de pesquisas de nível e, conseqüentemente, gerar resultados úteis para a eficácia do processo de avaliação de controles internos.

Foi comprovada a primeira hipótese deste estudo de que as três bases de controles internos (dimensões do ambiente de controle, procedimento de controles e sistema de informações e comunicação) avaliam a percepção da estrutura de controle interno, porque os itens que compõem o instrumento demonstram uma homogeneidade de concepção. A análise das dimensões apresentadas neste estudo indica que mantiveram correlações entre si, confirmando a segunda hipótese, ou seja, as três bases de controles internos se correlacionam significativamente, mostrando o nível elevado dos conceitos envolvidos e a aceitação por profissionais da área de auditoria independente que geralmente auditam demonstrações contábeis. Por conseguinte, atestam o nível de controles internos das empresas auditadas para resguardarem-nas contra surpresas do processo de gestão e riscos empresariais.

Como não foi intenção desta pesquisa identificar as diferenças que existem entre as dimensões dos controles internos, que normalmente poderiam prejudicar sua implementação, pode ser sugerido um novo objeto de pesquisas que enfoque esse assunto.

### Referências

- ALLEN, N.J. e MEYER, J.P. 1990. The measurement and antecedents of affective, continuance and normative commitment to the organization. *Journal of Occupational Psychology*, 63.
- ALMEIDA, M.C. 1996. *Auditoria: um curso moderno e completo*. São Paulo, Atlas.
- ARTHUR JR, W.; WOEHR, D.J. e MALDEGEN, R. 2000. Convergent and discriminate validity of assessment center dimension: a conceptual and empirical reexamination of the assessment-center construct. *Journal of Management*, Jul:19.
- BORGES-ANDRADE, J.E.; CAMESCHI, C.E. e XAVIER, O.S. 1989. Comportamento organizacional em instituições de pesquisa: diferenças entre meio e fim. *Revista de Administração*, 25:29-43.
- BRASIL, DEPARTAMENTO DO TESOUREO NACIONAL. 1991. *Instrução Normativa nº 16, de 20/12/1991. Controle Interno*. Disponível em: <www2.mre.gov.br/cuset/legisla.htm> Acesso em 15/04/2004.
- DANIEL, J. 2000. Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria. In: *Coleção Seminários CRC-SP*. São Paulo, Atlas.
- FERREIRA, A.B.H. 1999. *Dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro, Nova Fronteira, p. 546.
- SIMMONS, M.R. 1997. COSO: *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission Based Auditing*. Altamont Springs, Internal Auditor, Dec, p. 68-73.
- IMONIANA, J.O. 2001. *Auditoria: abordagem contemporânea*. Itapetininga, Associação de Ensino de Itapetininga.
- MAUTZ, R.K. 1987. *Princípios de auditoria*. São Paulo, Atlas.
- PASQUALI, L. 1996. Medida psicométrica. In: L. PASQUALI (org.), *Teoria e métodos de medida em ciências do comportamento*. Brasília, Instituto de Psicologia/UnB INEP.
- SIQUEIRA, M.M.M. 2000. Análises de três medidas de comprometimento organizacional: afetivo, calculativo e normativo. In: CONFERÊNCIA INTERNACIONAL DE AVALIAÇÃO PSICOLÓGICA, VIII, Belo Horizonte, 2000, *Anais...* Belo Horizonte.

Submissão: 19/10/2004

Aceite: 16/02/2005

#### JOSHUA ONOME IMONIANA

Doutor em Controladoria e Contabilidade – FEA/USP  
Professor do Programa de Mestrado em Administração da UESP  
e-mail: joshua.imoniana@metodista.br

#### JOULIANA JORDAN NOHARA

Doutora em Administração – FGV/SP  
Professora do Programa de Mestrado em Administração da UESP  
e-mail: jnohara@uol.com.br